



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA  
MESTRADO PROFISSIONALIZANTE DE CIÊNCIAS JURÍDICO-EMPRESARIAIS

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GERENTES DAS PESSOAS COLETIVAS  
ANÁLISE COMPARATIVA DOS REGIMES LEGAIS PORTUGUÊS E BRASILEIRO

Bibiana de Araújo e Silva Vasconcellos

Lisboa  
2017

## **AGRADECIMENTO**

Primeiramente, agradeço ao meu pai pelo apoio incondicional, proteção e ajuda em todos os momentos, além do exemplo impecável de dedicação profissional.

Aos professores Doutores Gustavo Courinha, Cesar Santolim e Enrico Racca, pelo incentivo e ajuda na orientação desta pesquisa.

Aos familiares, amigos e colegas que, direta ou indiretamente, colaboraram para a realização deste trabalho.

“Não há nada mais relevante para a vida social que a formação do sentimento de justiça.”

Rui Barbosa

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar e comparar os regimes jurídicos de Portugal e do Brasil, com foco no exame da responsabilização dos administradores pelas dívidas tributárias das pessoas coletivas que gerem. Para tanto, discorre-se-á sobre os deveres de gestão tributária dos administradores de pessoas coletivas, bem como sobre a responsabilidade tributária de terceiros e sobre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Adentra-se-á ao estudo dos deveres legais da administração em harmonia com o princípio constitucional da boa-fé. Ponderar-se-á sobre o panorama atual do regime de reversão da execução fiscal aos responsáveis subsidiários no ordenamento jurídico português, após uma breve investigação histórica, além de pesquisa e análise jurisprudencial portuguesa. Em seguida, será estudado o regime legal brasileiro da aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, que entrou em vigor a partir de 2016, no âmbito da matéria tributária, com a finalidade de efetivar o Redirecionamento da Execução Fiscal aos gestores de pessoas jurídicas. Outrossim, será deliberado sobre as consequências e reflexos da falta de justiça tributária especializada no Brasil e como tal cenário afeta negativamente a responsabilização dos gestores pelas obrigações tributárias das pessoas jurídicas que administram. Ao final, apresentaremos propostas com o propósito de solucionar as lacunas existentes no modelo brasileiro de responsabilização tributária dos gerentes pelas dívidas tributárias das pessoas jurídicas, baseadas na experiência do ordenamento jurídico português. As propostas abrangem a criação no ordenamento jurídico brasileiro de Varas Estaduais de uma Justiça Tributária, Tribunais Regionais Administrativos e um Superior Tribunal Administrativo visando à devida qualidade e celeridade na prestação jurisdicional especializada, com breve referência ao ordenamento jurídico português e nos moldes das Justiças Eleitoral, Trabalhista e Militar já institucionalizadas no Brasil. Além disso, propomos modificações também na seleção de membros técnicos para decidir na esfera do procedimento administrativa mediante concurso público, e não por influência política, e a prévia triagem nos concursos públicos de magistrados especializados para julgar no âmbito da Execução Fiscal.

**PALAVRAS-CHAVE:** Responsabilidade Tributária dos Administradores; Desconsideração da Personalidade Jurídica; Direito Comparado; Procedimento Tributário; Execução Fiscal; Reforma Processual Tributária.

## RIASSUNTO

Il presente studio ha l'obiettivo di analizzare e paragonare i regimi giuridici del Portogallo e del Brasile, con enfasi nell'esame della responsabilizzazione degli amministratori dei debiti tributari causati dalle persone giuriche. Pertanto, si parla sui doveri della gestione tributaria degli amministratori delle persone giuridiche, quanto sulla responsabilità tributaria di terzi e sulla teoria della sopsensione delle persone giuridiche. Si approfondisce lo studio dei doveri legali dell'amministrazione in armonia con il principio costituzionale della buona fede. Si pondera sul panorama attuale del regime di reversione dell'esecuzione fiscale con i responsabili sussidiari dell'ordinamento giuridico portoghese, dopo una breve immersione storica, oltre alla ricerca ed all'analisi giurisprudenziale portoghese. Subito dopo verrà studiato il regime legale brasiliano per l'applicazione dell'Incidente di Esecuzione per la sospensione della Personalità Giuridica prevista nel Codice di Procedura Civile, Legge n.º 13.105, del 16 marzo 2015, entrata in vigore dal 2016, nella materia tributaria, con l'obiettivo di effettivamente il reindirizzamento dell'Esecuzione Fiscale ai gestori delle persone giuridiche. D'altra parte, si scriverà sulle conseguenze e sui riflessi della mancanza della giustizia tributaria specializzata in Brasile e come questa situazione affetta negativamente la responsabilizzazione dei gerenti degli obblighi tributari che amministrano le persone giuridiche ed amministrative. Infine, saranno presentate proposte con l'obiettivo d'incontrare una soluzione alle lacune esistenti nel modello brasiliano della responsabilizzazione tributaria del gerenti dei debiti tributari delle persone giuridiche, con base nell'esperienza dell'ordinamento giuridico portoghese. Le proposte includono la creazione, nell'ordinamento giuridico brasiliano, di Sezioni Statali di una Giustizia Tributaria, di Tribunali Regionali Amministrativi e di un Superiore Tribunale Amministrativo con l'obiettivo, di rapida ed adeguata qualità, della prestazione giurisdizionale specializzata, con breve referenza all'ordinamento giuridico portoghese ed alle linee della Giustizia Elettorale, della Giustizia del Lavoro e della Giustizia Militare già istituzionalizzate in Brasile. Oltre a ciò, si propongono modifiche anche nella selezione di membri tecnici per decidere dentro del procedimento amministrativo attraverso concorso pubblico, non per influenza politica, ma per processo di selezione ad opera di magistrati specializzati nel giudicare l'Esecuzione Fiscale.

**PAROLE-CHIAVE:** Responsabilità Tributaria degli Amministratori – Sospensione della Personalità Giuridica – Diritto Comparato – Procedimento Tributario – Esecuzione Fiscale – Riforma Processuale Tributaria.

## ÍNDICE

### INTRODUÇÃO

<b>1. GESTÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS COLETIVAS.....</b>	<b>11</b>
1.1 Responsabilidade tributária.....	13
1.2 Personificação Jurídica.....	15
1.2.1 Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica.....	18
<b>2. ANÁLISE COMPARATIVA.....</b>	<b>22</b>
2.1 Reversão da Execução Fiscal aos Administradores no Sistema Português.....	24
2.1.1 Análise Histórica.....	24
2.1.2 Cenário Atual.....	31
2.1.3 Natureza.....	32
2.1.3.1 Ônus da Prova.....	34
2.1.3.2 Benefício da Excussão.....	41
2.1.4 Marcha processual.....	42
2.2 Regime Legal Brasileiro de Responsabilização Tributária dos Administradores.....	52
2.2.1 Análise Histórica.....	55
2.2.2 Cenário Atual.....	58
2.2.3 Natureza.....	61
2.2.3.1 Ônus da Prova.....	63
2.2.3.2 Benefício da Excussão.....	72
2.2.4 Marcha processual.....	72
<b>3. REFORMA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....</b>	<b>81</b>
3.1 Da Carência de Justiça Tributária Especializada.....	82
3.2 Proposta de Reforma Tributária.....	86

### CONCLUSÃO

### BIBLIOGRAFIA

### JURISPRUDÊNCIA

## INTRODUÇÃO

Serão abordados, ao longo da exposição, os principais aspectos da responsabilização dos gestores pelas dívidas tributárias das pessoas coletivas que administram nos ordenamentos jurídicos português e brasileiro.

Consideramos que as pessoas jurídicas inadimplentes frequentemente são constituídas como fachada para atividades irregulares na tentativa de violação do sistema tributário ou mesmo fuga da malha fina efetuada pela Receita Federal.

O alcance aos bens dos administradores pelo instituto da responsabilização tributária pelas dívidas das pessoas jurídicas que gerenciam atua como um estímulo ao devido cumprimento das obrigações tributárias do devedor original.

Apenas a título de definição, as expressões “pessoa coletiva” (utilizada no sistema jurídico de Portugal) e “pessoa jurídica” (utilizada no sistema jurídico do Brasil), assim como “devedor original” (utilizada em Portugal) e “contribuinte” (utilizada no Brasil), e “administradores” e “gestores”, são equivalentes para efeito de análise da aplicação dos regimes observados no presente trabalho.

Em que pese a importância do volume econômico da atividade tributária das pessoas coletivas nos cofres do Tesouro Nacional, a relevância do tema proposto está ancorada, principalmente, na facilidade que os administradores encontram em burlar os pagamentos tributários para benefício próprio, sem levar em conta os interesses das pessoas coletivas.

Uma vez que são os próprios gestores que comandam as atividades tributárias das pessoas jurídicas que administram, as fraudes e evasões fiscais manipuladas dolosamente e, também, a culpa objetiva em certos casos geram responsabilidade tributária com a pretensão de atingir os bens dos administradores que agem de má-fé.

A atualidade da discussão sobre o tema ocorre pela criação recente do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Processo Civil - Lei nº 13.105, de 16 março de 2015 -, em vigor no Brasil desde 2016.

Na medida em que a Execução Fiscal é processada no âmbito do Direito Processual Civil, pois não há Código de Processo Tributário, tampouco justiça tributária especializada nos moldes de Portugal no ordenamento jurídico brasileiro, analisaremos o cabimento do alcance deste novo incidente processual cível na seara tributária para fins de Redirecionamento da Execução Fiscal aos administradores responsáveis.

Imprescindível ressaltar que não trataremos dos institutos da substituição tributária, tampouco da responsabilidade subsidiária dos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas (técnicos de contas) das pessoas coletivas do ordenamento jurídico português.

A presente dissertação tem por objetivo analisar somente a responsabilidade dos administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de fato, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, nos termos do disposto no nº. 1, do artigo 24º da Lei Geral Tributária.

Delimita-se, também, o objeto estudado proveniente do ordenamento jurídico brasileiro. Será aprofundado o estudo concernente apenas à responsabilidade tributária dos administradores de bens de terceiros, prevista no artigo 134º, inciso III, e dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do inciso III, do artigo 135º, ambos os dispositivos presentes no Código Tributário Nacional.



Neste sentido, cumpre destacar que exclui-se da presente investigação a apreciação acerca da responsabilidade tributária das pessoas referidas nos artigos 134º, incisos I, II, IV, V, VI, VII e 135º, incisos I e II, do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>.

O primeiro capítulo tratará dos deveres dos administradores no exercício da sua gestão da pessoa coletiva.

Serão explorados os cuidados que os gestores devem tomar na conduta ilibada que devem seguir para buscar os interesses da pessoa coletiva, especialmente no cumprimento dos pagamentos das dívidas tributárias.

A primeira seção também examinará os riscos que os administradores são expostos ao violar seus deveres na gestão tributária das pessoas coletivas.

Observar-se-á o limite da separação dos bens das pessoas coletivas e de seus sócios, pela análise da função social da personalidade jurídica.

Além disso, definir-se-á responsabilidade tributária e em que medida a Execução Fiscal atinge os bens de terceiros pela aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento jurídico brasileiro.

No segundo capítulo, os ordenamentos jurídicos de Portugal e do Brasil serão expostos lado-a-lado visando à análise dos fundamentos e do procedimento realizado para a efetividade da Reversão - ou do Redirecionamento - da Execução Fiscal aos administradores responsáveis tributários.

---

<sup>1</sup> Portanto, excluído o exame do regime de responsabilização tributária das seguintes pessoas: os pais, pelos tributos devidos pelos seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas; e os mandatários, prepostos e empregados.

Averiguaremos historicamente a superioridade de atributos do experiente regime legal português contrapondo à recente implantação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no Brasil.

Utilizaremos como metodologia principal a análise comparativa das legislações e da jurisprudência aplicadas em Portugal e no Brasil.

Nesta comparação, serão abordados não somente os aspectos processuais, mas também os requisitos materiais para a responsabilização tributária dos gestores, como a constitucionalidade do pressuposto ilidível de culpa objetiva em certos casos e como a natureza da responsabilidade em ambos os ordenamentos jurídicos afeta a efetividade da execução dos bens dos administradores.

Também ponderaremos acerca da *probatio diabolica* presente nos dois ordenamentos jurídicos, ou seja, a prova negativa da culpa subjetiva dos administradores ao se recusarem a pagar os débitos tributários das pessoas jurídicas ao Fisco, ônus que beira o impossível.

O cerne do presente trabalho será desenvolvido no terceiro capítulo, no qual apresentaremos propostas de reforma tributária e, principalmente, reforma processual tributária ao ordenamento jurídico brasileiro, com fundamentos na experiência de evolução do Código de Procedimento e Processo Tributário em vigor em Portugal.

Ou seja, proporemos soluções para anular as lacunas do regime tributário brasileiro e garantir o pagamento do débito tributário pelo administrador responsável, além de assegurar os interesses dos demais sócios das pessoas jurídicas devedoras originariamente nas hipóteses em que os gerentes deixaram de cumprir as obrigações para seu benefício próprio.

## 1. GESTÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS COLETIVAS

As atuais estruturas empresariais das pessoas coletivas, ou seja, das pessoas jurídicas, estão tornando-se cada dia mais complexas, na medida em que descentralizam as decisões da administração na busca pela gestão mais eficiente.

Os órgãos das pessoas coletivas são indivíduos com capacidade de exercício designados para administrar, gerir e governar em nome da pessoa jurídica, tomando deliberações e realizando atos jurídicos aspirando sempre aos interesses da pessoa coletiva, conforme seus fins estatutários<sup>2</sup>.

São, portanto, tais órgãos os responsáveis pelo recolhimento das verbas tributárias impostas pelo Fisco e cabe a esses órgãos o cumprimento total das obrigações tributárias da pessoa coletiva que gerem.

No Direito Civil português, o conceito de *bonus pater familias* define a conduta de diligência que o gestor deve proceder para com as dívidas tributárias da sociedade que administra, ou seja, o mesmo zelo de um bom pai de família<sup>3</sup>.

Percebemos isso no artigo 72º, nº 1 e 2, do Código das Sociedades Comerciais, vigente em Portugal, o qual ampara a responsabilidade obrigacional dos administradores para com as sociedades pelos danos que causarem no descumprimento dos deveres legais ou contratuais.

Segundo Menezes Cordeiro<sup>4</sup>, “a violação dos deveres envolve uma denominada presunção de culpa” e caberá ao administrador “ilidir a presunção: seja demonstrando uma causa de justificação, seja provando um fundamento de desculpabilidade”.

---

<sup>2</sup> ANDRADE, Manuel de. Capacidade Civil das Pessoas Colectivas, in Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 83, nº 2939, p. 210.

<sup>3</sup> Vide o número 2 do artigo 487º do Código Civil, vigente em Portugal.

<sup>4</sup> CORDEIRO, Antonio Menezes. Direito das Sociedades - Parte Geral. Volume I. 3ª Edição. Coimbra: Almedina, 2011, p. 981.

O artigo 32º da Lei Geral Tributária nº 41, de 04 de agosto de 1998, do Direito Tributário português, estabelece as diretrizes para a boa prática tributária.

Incumbe aos gestores de pessoas coletivas o compromisso de cumprir os deveres tributários das entidades por si representadas. Entretanto, não estabelece sanções pela violação do dever de boa prática tributária.

Já os artigos 22º e 23º do mesmo diploma legal estipulam pressupostos e penalidades, bem como determinam a responsabilidade subsidiária aos administradores que descumprirem os deveres da boa prática tributária descrita no artigo 32º.

Em resumo, as pessoas que efetivamente exercerem a função de gestão das pessoas coletivas tem a obrigação de assegurar que a sociedade cumpra pontualmente suas obrigações fiscais<sup>5</sup>.

Também podemos destacar entre os preceitos constitucionais a serem preservados pelo Direito Tributário o Princípio da Boa-Fé. Sobre este fundamento, esclarece Carrazza<sup>6</sup>:

Não podemos deixar de mencionar, ainda, o princípio da boa-fé, que impera também no Direito Tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o Fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses um do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de *venire contra factum proprio*).

Neste sentido, o dever de gestão tributária dos administradores inclui o cumprimento tempestivo das obrigações tributárias principais e acessórias das pessoas coletivas que gerem, com o cuidado de um bom pai de família e a diligência com que um gestor que age de boa-fé deve observar.

---

<sup>5</sup> AMORIM, Jose de Campos; AZEVEDO, Patricia Anjos, e outros. Lei Geral Tributaria Anotada e Comentada. Porto: Ginocar Produções, 2016. Comentários ao artigo 32º.

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 452.

## 1.1 Responsabilidade Tributária

Não há responsabilidade tributária sem que haja obrigação jurídica. Leite Campos<sup>7</sup> acrescenta que, além do já referido “pressuposto de fato que origina a obrigação tributária”, deve ser preenchido também “o pressuposto de fato em virtude do qual fica obrigado o responsável” para que o sujeito enquadre-se no instituto da responsabilidade tributária.

Sendo assim, caso o contribuinte original, sujeito passivo direto do tributo, não tenha cumprido devidamente o pagamento ao Fisco por alguma fraude ou violação de deveres de terceiro alheio, a responsabilidade tributária é repassada a este terceiro, o qual responde com seu próprio patrimônio<sup>8</sup>.

Conceitua Paulsen<sup>9</sup> o seguinte:

Responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadmitido pelo contribuinte.

Em suma, por meio do instituto da responsabilidade tributária, o Estado repassa o dever de pagamento dos tributos dos contribuintes aos responsáveis tributários, ou seja, terceiros

---

<sup>7</sup> CAMPOS, Diogo Leite. *Direito Tributário*, 2ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, página 377.

<sup>8</sup> Rubens Gomes de Souza leciona que “o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo é cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática. Entretanto, pode acontecer que, em certos casos, o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar tributo de pessoa diferente, dá-se, então, a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez, a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade”, in *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.92.

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*, 2º edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 62.

que não eram devedores originais da dívida tributária, com a finalidade de garantir o pagamento do débito tributário, além de punir irregularidades e violações de deveres cometidas.

Sobre tal aspecto, considera Campos<sup>10</sup> o seguinte:

O fato de responder com seu patrimônio pelas dívidas tributárias da sociedade certamente influencia a atuação do gestor, sobretudo quanto à priorização dos pagamentos em casos de dificuldades financeiras da empresa. Por isso, parece certo que a responsabilização dos gerentes estimula o cumprimento das obrigações tributárias pelas sociedades, atuando como um instrumento de prevenção ou mesmo de pressão.

Quanto às subsidiariedade e solidariedade, a responsabilidade subsidiária é secundária, e a responsabilidade solidária é conjunta.

Todos os sujeitos responderão igualmente pela mesma obrigação tributária na responsabilidade solidária<sup>11</sup>.

Já na responsabilidade subsidiária, os sujeitos somente responderão pela obrigação jurídica que os responsáveis primariamente originais não tenham cumprido.

Inclui-se no rol de responsáveis tributários os gerentes e administradores das pessoas coletivas - jurídicas - tanto no ordenamento jurídico português quanto no brasileiro, tendo em vista que estes agentes são as figuras centrais que executam a vontade das pessoas coletivas assim como o braço, a mão e a boca executam a vontade da pessoa natural - física e, deste modo, as pessoas coletivas ficam indiscutivelmente vinculadas às obrigações assumidas pelos administradores no uso da razão social<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> CAMPOS, Gustavo Guimarães de. Execução Fiscal e Efetividade - Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141.

<sup>11</sup> Paulo de Barros Carvalho entende que “Solidariedade mesmo, haverá tão somente na circunstância de existir uma relação jurídica obrigacional em que dois ou mais sujeitos de direito se encontram compelidos a satisfazer a integralidade da satisfação. Ali, onde encontrarmos duas relações, entretecidas por preceitos de lei, para a segurança do adimplemento prestacional de uma delas, não teremos, a bem rigor jurídico, o laço da solidariedade que prende os sujeitos passivos” in Curso de Direito Tributário, 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 312.

<sup>12</sup> REIS JUNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores pelos Débitos Tributários da Pessoa Jurídica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 15, n.º 74, mai./jun. 2007, p. 27.

Em Portugal, a responsabilidade tributária dos administradores é subsidiária em relação à pessoa coletiva e solidária entre os outros gestores e administradores.

O redirecionamento da demanda executiva ao gestor responsável tributário em caráter pessoal, e não subsidiário, com base legal prevista no artigo 135º, inciso III do Código Tributário Nacional, vigente no Brasil, requer a prévia desconsideração da personalidade jurídica para sua devida efetividade. Isso ocorre para atingir exclusivamente os bens dos administradores e excluir a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária.

## **1.2 Personificação Jurídica**

O instituto da personalidade jurídica surgiu a partir da necessidade de separação do patrimônio da sociedade e do sócio, a fim de delimitar a responsabilidade da pessoa física perante os atos praticados pelo ente jurídico.

A pessoa não humana dotada de personificação jurídica tem direito de exercer a vida civil para comprar, vender, pegar emprestado e dar em locação bens, assim como responde pelas obrigações decorrentes dos negócios jurídicos que pratica<sup>13</sup>.

Neste sentido, Correia<sup>14</sup> ensina:

O reconhecimento da personalidade jurídica da sociedade comercial vem estabelecer um princípio fundamental de separação entre a sociedade e os sócios, assim como entre a sociedade e os titulares dos seus órgãos. Tal separação é sobretudo importante do ponto de vista patrimonial.

---

<sup>13</sup> CANAZARO, Fabio; BERNAUD, Renata. Direito Tributário em Questão, nº 5. Porto Alegre: Revista da FESDT, 2010, p. 67.

<sup>14</sup> CORREIA, Luís Brito. Direito Comercial. Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa: Lisboa, 2000, p. 237.

A função social da personificação jurídica tem por objetivo “incentivar a conjugação de esforços entre pessoas, de modo a estimular a produção de riqueza e a limitação do risco”<sup>15</sup>.

A pessoa jurídica cumpre sua função social ao “proporcionar trabalho e emprego, beneficiar a sociedade à qual é integrante, estimular a atividade econômica, respeitar o meio ambiente, investir em projetos sociais, respeitar valores constitucionais, entre outros”<sup>16</sup>.

Coaduna-se a este o entendimento de Rachel<sup>17</sup>:

A separação patrimonial e a decorrente limitação da responsabilidade pessoal dos sócios por obrigações da sociedade facilita receber investimentos de muitas pessoas que, somados, permitem a cômoda organização de atividades - e isso vale para sociedades capital intensivas, para aquelas em que o investimento é de longo prazo de maturação, e para aquelas em que, por operarem em setores de tecnologia, apresentam elevado risco de insucesso -. A fragmentação do risco serve como incentivo para investidores que se mostrem propensos a participar desses investimentos.

Concluimos, em suma, que o objetivo da autonomia patrimonial da pessoa jurídica em relação aos seus sócios é impulsionar e atenuar os riscos da atividade econômica.

No ordenamento jurídico brasileiro, a personificação jurídica surge, nos termos dos artigos 45º do Código Civil<sup>18</sup> em vigor, “com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo”.

---

<sup>15</sup> SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. Revista da PGFN, p. 206.

<sup>16</sup> SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário Brasileiro, in Revista de Estudos Tributários. V. 1, nº. 1, maio/jun., 2015, p. 25.

<sup>17</sup> SZTAJN, Rachel. Terá a Personificação das Sociedades Função Econômica?, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. V. 100, jan./dez. de 2005, p. 71.

<sup>18</sup> No mesmo diploma legal, vide os artigos 985º e 1.150º.



Ou seja, após a inscrição do Registro Público de Empresas Mercantis nas Juntas Comerciais, ou, em caso de criação de sociedade simples, inscrição junto ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, ocorre a constituição da personalidade jurídica.

Reconhecendo a personalidade jurídica da entidade personificada, reconhece-se a tomada de decisões e os atos da pessoa jurídica isolada dos atos dos sócios.

O n.º 2 do artigo 16.º da Lei Geral Tributária n.º 41, de 04 de agosto de 1998, vigente em Portugal, prevê expressamente a capacidade tributária aos entes que possuem personalidade tributária<sup>19</sup>.

Sendo assim, como sujeito passivo da responsabilidade fiscal, além da pessoa humana naturalmente social e física em que se baseia a essencialidade da estrutura social, o conceito de contribuinte acompanhou a evolução da economia e, hoje em dia, engloba também as pessoas jurídicas<sup>20</sup>.

Esta capacidade de passividade revela-se na possibilidade da pessoa coletiva assumir a posição de devedor numa relação tributária<sup>21</sup>.

As pessoas coletivas, ou pessoas jurídicas dotadas de personalidade tributária própria, nos termos do artigo 18.º, n.º 3, da Lei Geral de Tributação do regime legal português, configuram-se titulares de direitos e obrigações, tornando-se muitas vezes alvo de práticas ilícitas e abusivas dos seus administradores e gerentes<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> Salvo disposição legal em contrário.

<sup>20</sup> FAVEIRO, Vítor. O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, página 808.

<sup>21</sup> MARTINEZ, Pedro Soares. Da Personalidade Tributária. 2ª edição. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais de Lisboa, 1969, página 328.

<sup>22</sup> MARQUES, Paulo. Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, página 19.

Isto acontece, principalmente, em virtude da dificuldade do conceito de vontade da pessoa coletiva, ou melhor definindo, a falta de vontade psicológica das pessoas não físicas<sup>23</sup>, e a consequência desse princípio de que as pessoas coletivas são desprovidas de substrato psicológico é que não podem praticar atos ilícitos<sup>24</sup> e, isto posto, quem responderá por esses ilícitos serão seus administradores que violaram seus deveres de gestão.

Concluimos que a personalidade tributária das pessoas coletivas é inerente e indissociável à sua personalidade jurídica e capacidade passiva tributária.

### **1.2.1 Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica**

Os administradores e gestores das pessoas jurídicas começaram a empregar de modo ilícito o instrumento da personificação jurídica, desviando-o da sua função social para a realização de atos abusivos e fraudulentos<sup>25</sup>.

Fraudes, descumprimento de obrigações, vantagens da lei, formação de monopólio, abuso de direito, desonestidade e confusão patrimonial para proveito próprio são exemplos de fins ilegítimos para os quais os administradores podem utilizar-se indevidamente da personalidade jurídica.

Nos casos de abuso de direito, não é questionada a existência do direito mas, sim, o excesso no modo de seu exercício<sup>26</sup>.

O ato praticado em caráter abusivo foge à normalidade para beneficiar o administrador e causar prejuízo à pessoa jurídica.

---

<sup>23</sup> MARTINEZ, Pedro Soares. Da Personalidade Tributária. 2ª edição. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais de Lisboa, 1969, página 214.

<sup>24</sup> MARTINEZ, Pedro Soares. Da Personalidade Tributária. 2ª edição. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais de Lisboa, 1969, 1969, página 383.

<sup>25</sup> SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. Revista da PGFN, p. 206.

<sup>26</sup> FERRAGUT, Maria Rita. As Provas e o Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 122.

A evolução dos mecanismos de proteção ao patrimônio dos sócios juntamente com o aumento exponencial dos atos ilegais praticados pelos gerentes representantes das pessoas jurídicas pelo instituto da fraude aos credores forçaram o sistema a disciplinar o grau de autonomia da pessoa jurídica prevendo, inclusive, a sua suspensão em determinados casos<sup>27</sup>.

Ari Timóteo<sup>28</sup> alega que “a medida se justifica porque a regra apresenta caráter protetivo também da sociedade, visto que o sócio ou administrador pode praticar atos contra os interesses da sociedade, passando dos limites dos poderes que lhe foram conferidos”.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi consagrada pela jurisprudência dos Estados Unidos da América (*Disregard of Legal Entity Doctrine*) e da Alemanha (*Durchgriff der Juristischen Person*)<sup>29</sup> e introduzida posteriormente no cenário mundial (*Superamento della Personalità Giuridica*, na Itália; *Teoría de la Penetración de la Personalidad*, na Argentina), com o intuito de sancionar o uso indevido da personalidade jurídica.

No Brasil, o jurista Rubens Requião<sup>30</sup> foi o pioneiro na investigação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica com o objetivo de corrigir os desvios de finalidade da pessoa jurídica<sup>31</sup>.

---

<sup>27</sup> CANAZARO, Fabio; BERNAUD, Renata. Direito Tributário em Questão, nº 5. Porto Alegre: Revista da FESDT, 2010, p. 65.

<sup>28</sup> REIS JUNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores pelos Débitos Tributários da Pessoa Jurídica, in Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 15, nº. 74, mai./jun. de 2007, p. 31.

<sup>29</sup> OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa. A Dupla Crise da Pessoa Jurídica. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 264 e seguintes.

<sup>30</sup> REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude através da Pessoa Jurídica. São Paulo: Revista dos Tribunais, 410/1969, p.58.

<sup>31</sup> ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção. Problemas de Direito Civil-Constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 273.

O propósito destinado ao instituto da desconsideração da personificação jurídica é estabelecer a ineficácia dos atos da pessoa jurídica e responsabilizar sobre tais atos - praticados em descumprimento da função social da empresa - seus sócios-administradores<sup>32</sup>.

Na ausência de personalidade jurídica, deixa de existir a personalidade tributária da pessoa coletiva, ou seja, a personalidade tributária extingue-se juntamente com a personalidade jurídica e toda a responsabilidade tributária antes destinada à pessoa jurídica é incorporada aos administradores e gestores, que passam a responder com seu próprio patrimônio ao pagamento das dívidas tributárias às quais não pagaram por desvio de finalidade ou ato praticado ilicitamente.

A desconsideração da personalidade jurídica anula qualquer responsabilidade anteriormente ligada à pessoa jurídica no caso concreto específico, retirando momentaneamente a eficácia da personalidade<sup>33</sup>, e encarrega toda culpabilidade às pessoas físicas responsáveis pelos atos ilícitos praticados em excesso em nome da pessoa jurídica nesta ocasião em particular.

Esclarecem Gagliano e Pamplona Filho<sup>34</sup>:

O rigor terminológico impõe diferenciar as expressões: despersonalizar, que traduz a própria extinção da personalidade jurídica, e o termo desconsideração, que se refere apenas ao seu superamento episódico em função de fraude, abuso ou desvio de finalidade.

Essencial destacar que a desconsideração da personalidade jurídica não atinge a validade do ato constitutivo, mas a sua eficácia ocasional<sup>35</sup> e, por isso, deve ser requerida ao Judiciário apenas como exceção ao princípio da autonomia da pessoa jurídica.

---

<sup>32</sup> SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. Revista da PGFN, p. 207.

<sup>33</sup> TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Comercial. Vol I. São Paulo: Atlas, 2013, p. 241.

<sup>34</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. Novo Curso de Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 270.

<sup>35</sup> SOUZA, Gustavo Lopes. Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 13, nº 75, maio/junho de 2015, p. 129.

Martinez<sup>36</sup> ensina:

Não deve levar-nos a concluir pela tributação de entidades desprovidas de personalidade, mas, sim, pela afirmação de que o conceito de personalidade passiva é, em princípio, independente das qualificações dos outros ramos do Direito.

Embora o Direito Tributário seja regido pelos princípios da tipicidade e da estrita legalidade, *mutatis mutandi*, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica é aplicável em matéria tributária pela interpretação sistemática do ordenamento jurídico, que permite que os ramos do Direito interajam entre si<sup>37</sup>.

Em suma, tratando-se de um princípio basilar da Teoria Geral de Direito<sup>38</sup>, a desconsideração da personalidade jurídica extingue consequentemente a personalidade das pessoas jurídicas e estende a responsabilidade tributária aos administradores que se utilizaram de forma nociva do instituto da personificação jurídica.

---

<sup>36</sup> MARTINEZ, Pedro Soares. Da Personalidade Tributária. 2ª edição. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais de Lisboa, 1969, página 337.

<sup>37</sup> SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário Brasileiro, in Revista de Estudos Tributários. V. 1, nº. 1, maio/jun., 2015, p. 28.

<sup>38</sup> SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário Brasileiro, in Revista de Estudos Tributários. V. 1, nº. 1, maio/jun., 2015, p. 34.

## 2. ANÁLISE COMPARATIVA

Com a finalidade de facilitar a visualização das semelhanças e diferenças dos sistemas legais português e brasileiro no regime da responsabilidade tributárias dos administradores e gerentes das pessoas coletivas (jurídicas), segue abaixo quadro comparativo:

<b>Responsabilidade Tributária dos Administradores</b>	<b>Portugal</b>	<b>Brasil</b>
<b>Dispositivos Legais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Artigos 9º, nº. 3, 153º, nº. 2 e 160º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;</li> <li>- Artigos 22º, 23º e 24º, nº. 1 da Lei Geral Tributária nº. 41/1998.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Artigos 128º, 134º, inciso III e 135º, inciso III, e 137, inciso III, do Código Tributário Nacional;</li> <li>- Artigo 50º do Código Civil;</li> <li>- Artigos 45º, §5º, 133º a 137º, 176º, e 795º do Código de Processo Civil;</li> <li>- Lei de Execuções Fiscais nº. 6.830/1980.</li> </ul>
<b>Natureza</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Responsabilidade subsidiária em relação à pessoa coletiva;</li> <li>- Responsabilidade solidária entre os administradores.</li> </ul>	Responsabilidade subsidiária, no artigo 134º e responsabilidade pessoal, no artigo 135º, ambos do Código Tributário Nacional.
<b>Culpa</b>	<p>Mista.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dívidas tributárias cujo fato constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste (objetiva), quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua (subjativa) que o património da pessoa colectiva se tornou insuficiente;</li> <li>- Dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo (objetiva), quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento (subjativa).</li> </ul>	<p>Mista.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Objetiva, no artigo 134º, do Código Tributário Nacional;</li> <li>- Subjetiva, no artigo 135º, do Código Tributário Nacional.</li> </ul>

<b>Responsabilidade Tributária dos Administradores</b>	<b>Portugal</b>	<b>Brasil</b>
<b>Procedimento Administrativo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Procedimentos Prévios de Informação e Avaliação;</li> <li>- Procedimento de Liquidação;</li> <li>- Procedimentos próprios.</li> </ul>	Impostos Estaduais e Municipais: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Impugnação ao Auto de Infração.</li> </ul> Impostos Federais: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Impugnação e Manifestação de Inconformidade;</li> <li>- Recurso Voluntário;</li> <li>- Recurso de Ofício;</li> <li>- Recurso Especial.</li> </ul>
<b>Competência para Julgar o Procedimento Administrativo</b>	Administração Tributária.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Âmbito Estadual: Câmaras e Conselhos Administrativos Tributários das Fazendas Públicas Estaduais.</li> <li>- Âmbito Federal:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Delegacias da Receita Federal;</li> <li>- Sessões de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Processo Jurídico</b>	Processo Tributário: Reversão da Execução Fiscal.	Processo Civil: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Execução Fiscal e seu Redirecionamento;</li> <li>- Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.</li> </ul>
<b>Competência para Julgar o Processo Jurídico</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ª Instância: Tribunais Administrativos e Fiscais;</li> <li>- 2ª Instância: Tribunais Centrais Administrativos Norte (Porto) e Sul (Lisboa);</li> <li>- Supremo Tribunal Administrativo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ajuizadas pela União, suas autarquias ou suas fundações públicas:</li> <li>1ª Instância em Varas Federais;</li> <li>2ª Instância em Tribunais Regionais Federais;</li> <li>- Ajuizadas pela Fazenda Pública Estadual ou Municipal:               <ul style="list-style-type: none"> <li>1ª Instância em Varas Estaduais (Varas Cíveis ou Varas da Fazenda Pública) ou Juizados Especiais da Fazenda Pública;</li> <li>2ª Instância em Tribunais de Justiça das Unidades Federativas.</li> </ul> </li> <li>- Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.</li> </ul>

## **2.1 Reversão da Execução Fiscal aos Administradores no sistema jurídico português**

No sistema legal português, há previsão de legislação específica aos procedimentos e processos jurídicos tributários: o Código de Procedimento e Processo Tributário.

O Código de Processo Civil e o Código do Procedimento Administrativo são meros instrumentos subsidiários complementares ao Direito Processual Fiscal.

A Administração Financeira aplica as normas tributárias mediante o processo tributário gracioso, de natureza materialmente administrativa, e as autoridades jurisdicionais, por sua vez, executam o regime legal fiscal por meio do processo tributário contencioso<sup>39</sup>.

No processo de execução fiscal contra as pessoas coletivas, pode-se recorrer ao instituto da reversão aos responsáveis subsidiários, na busca pelo devido cumprimento das obrigações fiscais do devedor originário.

Interessante a posição do doutrinador Martins<sup>40</sup>:

A responsabilidade tributária é uma figura que só se desenha numa fase patológica do desenvolvimento da relação jurídica de imposto. O responsável tributário é chamado ao pagamento de imposto porque o devedor originário o não pagou oportunamente, e em processo de execução fiscal, após completa execução dos bens daquele devedor originário.

Importante dizer que estamos diante de uma circunstância processual incomum, específica do Direito do Processo Tributário no sistema jurídico português.

### **2.1.1 Análise Histórica**

O Código das Execuções Fiscais foi implementado em Portugal no ano de 1913.

---

<sup>39</sup> SOUSA, Alfredo José de; PAIXÃO, José da Silva. Código de Processo Tributário Comentado e Anotado. Coimbra: Almedina, 1998, p. 23.

<sup>40</sup> MARTINS, Antonio Carvalho. Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos. 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 29.



A possibilidade de reversão da execução fiscal em face da responsabilidade dos administradores perante as dívidas tributárias das pessoas coletivas que gerem foi inserida pela primeira vez no sistema legal português pelo Decreto Lei n.º 17.730, de 07 de dezembro de 1929.

A redação de tal instituto legal atribuía aos gestores, administradores e membros do conselho fiscal, responsabilidade pessoal, solidária e ilimitada por todas as contribuições, impostos, multas ou quaisquer outras dívidas ao Estado as quais expressamente causaram durante o período de suas funções<sup>41</sup>.

Nestes casos, a responsabilização dos gestores era amplamente gravosa, ou seja, conforme o Prof. Teixeira Ribeiro, aparentemente sem quaisquer limitações legais, na medida em que o sistema objetivo não considerava a culpa como pressuposto de efetivação da obrigação do administrador<sup>42</sup>.

Surgiu, então, a necessidade da jurisprudência em limitar o âmbito da responsabilidade dos administradores.

Tratava-se de culpa funcional dos gerentes, tendo em vista não haver qualquer alusão à culpa subjetiva, bastava ter administrado ou gerido o património insuficiente da sociedade endividada com o Fisco<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Decreto n.º 17.730, de 07 de dezembro de 1929: Artigo 1.º Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dividas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a atos praticados ou a atividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente caucionou o ato de que deriva a responsabilidade.

<sup>42</sup> CASIMIRO, Sofia. *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 36.

<sup>43</sup> VALLES, Edgar. *Responsabilidade dos Gerentes e Administradores*. Coimbra: Almedina, 2015. <[https://books.google.com.br/books?id=QRb0CgAAQBAJ&pg=PT63&lpg=PT63&dq=código+processo+contribuições+impostos&source=bl&ots=Qsf3pYPerJ&sig=qano8aKwqe9\\_bv1NuKLuyKoj7Hs&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjw8qXtl4LOAhXIIpAKHaMFD-o4ChDoAQg2MAY#v=onepage&q=código%20processo%20contribuições%20impostos&f=false](https://books.google.com.br/books?id=QRb0CgAAQBAJ&pg=PT63&lpg=PT63&dq=código+processo+contribuições+impostos&source=bl&ots=Qsf3pYPerJ&sig=qano8aKwqe9_bv1NuKLuyKoj7Hs&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwjw8qXtl4LOAhXIIpAKHaMFD-o4ChDoAQg2MAY#v=onepage&q=código%20processo%20contribuições%20impostos&f=false)> Disponível em 23/07/2016.

A jurisprudência exigia o pressuposto de exercício efetivo das funções administrativas e fiscais, além da própria investidura no cargo.

Para tanto, “caberia ao gestor o ônus da prova de que o era de fato”<sup>44</sup>.

Entendia a jurisprudência que a responsabilidade dos administradores era mera subsidiária em relação às sociedades e solidária entre os gestores.

Nesse contexto, começou a ser aplicado o princípio do benefício de excussão.

Tal princípio consiste em liquidar completamente o patrimônio social anteriormente à reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, e estes últimos respondem apenas pelo saldo remanescente da dívida da sociedade.

Posteriormente, no ano de 1963, foi criado e aprovado o Código de Processo das Contribuições e Impostos, sem alterar o antigo diploma na questão da responsabilidade dos administradores, ou seja, o seu artigo 16º reproduzia com exatidão o texto do dispositivo legal de 1929.

O ônus da prova de inexistência de culpa ou ausência de nexo de causalidade da violação das funções do administrador e da insuficiência do patrimônio da sociedade continuavam obrigação do próprio administrador.

Em resposta à lacuna que a jurisprudência precisava sanar no tangente à presunção de efetividade das funções dos gerentes de direito<sup>45</sup>, o Decreto Lei 68 de 09 de fevereiro de 1987

---

<sup>44</sup> SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. Estudos de Direito Fiscal. Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos. Coimbra: Almedina, 2006, p. 11.

<sup>45</sup> Processo nº. 012016. Sumário: Anteriormente ao DL 68/87 a responsabilidade dos gestores societários encontrava-se diferentemente estruturada, designadamente ao conceito de culpa de que partia, elemento que levava a aceitação de um princípio de culpa presuntiva. Na ausência desta presunção cabe agora ao credor tributário a alegação e a prova do elemento integrante possibilitador da imputação subjectiva, mas todo esse procedimento no âmbito da execução fiscal. (Supremo Tribunal Administrativo, Relator Horta do Vale, Acórdão publicado em 28/11/1990).

acrescentou pressuposto de exigência de culpa dos responsáveis subsidiários, atenuando também a *diabolica probatio* enfrentada pelos administradores de direito no esforço de coletar prova negativa da gerência de fato<sup>46</sup>.

Na lição de Joana<sup>47</sup>:

Com este regime, deixou de ser suficiente para a constituição da responsabilidade subsidiária a cumulação da gerência de direito com a gerência de fato, passando a ser necessária igualmente uma conduta do administrador ou gerente susceptível de um juízo de desvalor da Administração Tributária, ou seja, censurável à luz das disposições legais e contratuais aplicáveis à proteção dos credores.

Diante dessa nova legislação, só eram responsabilizados os administradores que haviam culposamente transgredido disposições legais ou contratuais, cabendo aos interessados o ônus da prova, inclusive à Administração Fiscal, nos termos do artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais<sup>48</sup>.

Neste sistema de responsabilização subjetivo simples, o ônus da prova seguia o regime geral<sup>49</sup>.

Outrossim, a presunção de culpa dos administradores de fato foi consagrada pelo artigo 13º do Código de Processo Tributário, em vigor desde 1991 até 1998<sup>50</sup>.

---

<sup>46</sup> SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. Estudos de Direito Fiscal. Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos. Coimbra: Almedina, 2006, p. 15.

<sup>47</sup> SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. Estudos de Direito Fiscal. Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos. Coimbra: Almedina, 2006, p. 12.

<sup>48</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4ª Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012, p. 235.

<sup>49</sup> CASIMIRO, Sofia. A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais. Coimbra: Almedina, 2000, p. 36.

<sup>50</sup> Código de Processo Tributário, de 1991: “Artigo 13.º Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo.”

Sobre a evolução dos dispositivos legais, leciona Diogo Feio<sup>51</sup>:

Há uma distinção fundamental que importa destacar. Se o Código de Processo Tributário impunha aos administradores ou gerentes o ônus de provar a ausência de culpa na insuficiência do património social, com as inerentes dificuldades que a prova de um facto negativo sempre acarreta, não estabelecia, no entanto, uma responsabilidade inerente ao mero exercício das funções de administração ou gerência. Se é certo que, na vigência do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, a culpa dos administradores ou gerentes na insuficiência do património societário se presume, não é menos verdade que essa é uma presunção ilidível - por difícil que seja, em grande parte dos casos afastar a presunção -, contrariamente ao que acontecia no âmbito da vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos. Sob a vigência deste normativo a culpa relevante não seria a que resultava do facto do incumprimento da obrigação de pagamento das contribuições e impostos, mas sim a que decorria do incumprimento de disposições legais susceptíveis de determinar, em nexo de causalidade adequada, a insuficiência do património da sociedade para a satisfação das dívidas de natureza fiscal, culpa essa que se deveria aferir em abstracto, tendo como padrão a diligência de um *bom pai de família*, em face de todas as circunstâncias que envolvem o caso concreto. Não bastava dar como provado o incumprimento de disposições legais e a insuficiência do património. Era também necessário decidir se a actuação dos administradores ou gerentes (quer esta se traduzisse em actos, quer em omissões) seria adequada para produzir aa insuficiência do património societário, isto é, se haveria adequação entre a actividade do administrador e gerente e o resultado insuficiência do património, se seria possível afirmar que a atuação tivesse sido causa desse resultado e como tal passível de determinar a responsabilidade do gestor.

O artigo 13º do Código do Processo Tributário foi alvo de duras críticas por parte da doutrina que o considerava inconstitucional, por supostamente violar os princípios constitucionais da necessidade, da adequação, da proporcionalidade e da capacidade contributiva<sup>52</sup>, na

---

<sup>51</sup> FEIO, Diogo. *Jurisprudência Fiscal Anotada*. Coimbra: Livraria Almedina, 2002, p. 75.

<sup>52</sup> Princípios constitucionais consagrados nos artigos 2º, 107º e 266º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

medida em que criava um novo sujeito passivo pela inversão inversão do ônus da prova contra o responsável subsidiário<sup>53</sup>.

Com base nisso, Sofia Casimiro<sup>54</sup> classifica o regime do artigo 13º do Código do Processo Tributário como subjetivo objetivado.

O entendimento majoritário da jurisprudência convergia para a presunção de culpa subjetiva ilidível dos administradores<sup>55</sup>, e outra linha de pensamento interpretava tratar-se de responsabilidade subsidiaria objetiva, ou seja, culpa funcional<sup>56</sup>.

A violação dos deveres legais presumindo fato ilícito culposo e o interesse público atribuído aos impostos embasavam a interpretação jurisprudencial majoritária<sup>57</sup>.

Imprescindível salientar que o ônus da prova de que não exercia a gerência de fato, apenas de direito, continuava imputada ao próprio administrador, e essa prova negativa beira o impossível, também chamada de *diabolica probatio*.

---

<sup>53</sup> CAMPOS, Diogo Leite; CAMPOS, Monica Horta Neves Leite. Direito Tributário. 2º Edição. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 384.

<sup>54</sup> CASIMIRO, Sofia. A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais. Coimbra: Almedina, 2000, p. 36.

<sup>55</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4ª Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012, p. 235.

<sup>56</sup> Processo nº 00334/04. Sumário: “1. Para ilidir a presunção de culpa consagrada no art. 13º do C.P.T. o gerente tem de provar que não existiu qualquer relação causal entre a sua actuação e a insuficiência patrimonial da empresa que geriu, pois que a culpa que releva é a que decorre do incumprimento das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores, mas só quando de tal incumprimento resulte, em nexo de causalidade adequada, a insuficiência do património social para a satisfação dos créditos. 2. Por isso, não lhe basta alegar e provar que todo o património social foi penhorado e vendido para cobrança coerciva de dívidas tributárias, sendo necessário que demonstre ter agido com a diligência própria de um bonus pater familiae, como um gerente competente e criterioso que desenvolveu todos os seus esforços e empregou o melhor do seu saber para evitar essa penhora e venda forçado de todo o património social, provando factos demonstrativos de que esse desaparecimento coercivo do património não se ficou a dever à sua gestão da sociedade devedora originária”. (Tribunal Central Administrativo Norte, Relator Dulce Neto, Acórdão publicado em 22/09/2005).

<sup>57</sup> SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. Estudos de Direito Fiscal. Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos. Coimbra: Almedina, 2006, p. 12.

Ademais, a jurisprudência deparou-se também com problemática da conexão temporal da responsabilidade dos administradores.

Discussão limitada àquela responsabilização cujo fato gerador ocorreu durante o período do exercício de sua função de gerência ou abrangia também as dívidas antigas que fossem liquidadas no mesmo período<sup>58</sup>, questão reparada pelo legislador na elaboração da Lei Geral Tributária.

A partir do início da vigência da Lei Geral Tributária, restou revogado o artigo 13.º do Código de Processo Tributário, nos termos do seguinte dispositivo legal abaixo descrito:

Art. 24.º Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de fato, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo fato constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando em qualquer dos casos, tiver sido culpa sua que o patrimônio da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para sua satisfação;
- b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

A Lei Geral Tributária inova no alargamento das entidades às quais se aplica, na medida em que não restringe a aplicação aos administradores apenas de sociedades de responsabilidade limitada, e, sim, a todos aqueles que exerçam funções gerenciais em quaisquer pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4.ª Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012, p. 235.

<sup>59</sup> FEIO, Diogo. Jurisprudência Fiscal Anotada. Coimbra: Livraria Almedina, 2002, p. 78.

Além disso, a Lei Geral Tributária limita o âmbito da responsabilidade subsidiária dos administradores exclusivamente a dívidas tributárias, enquanto o Código de Processo Tributário englobava a responsabilização dos administradores também pela falta de pagamento de contribuições e impostos atribuídos às sociedades<sup>60</sup>.

A alteração mais importante trazida pela Lei Geral Tributária é a devolução aos gerentes o ônus de provar que a insuficiência do patrimônio não resultou de uma atuação culposa da sua parte, ou seja, trata-se de um regime subjetivo misto<sup>61</sup>, com o objetivo de adequar ao máximo as situações ocorridas na prática.

Com base nessa breve análise histórica dos regimes legais portugueses em questão, concluímos que a legislação com elementos de culpa amplamente objetiva e funcional tornava a responsabilidade dos administradores extremamente gravosa, e a apuração de prova negativa da gerência de fato, beirando o impossível.

Conforme o entendimento de Tânia<sup>62</sup>, “a dureza da lei foi temperada pela jurisprudência”.

Somente com a evolução dos dispositivos legais a partir das problemáticas enfrentadas pela jurisprudência foi elaborada a Lei Geral Tributária, a fim de abranger soluções para a conexão temporal da dívida tributária e a função de gerência de fato, bem como imputar-lhes o ônus da prova negativa de culpa pela insuficiência do patrimônio social.

### **2.1.2 Cenário Atual**

A Lei Geral Tributária, vigente atualmente, é esclarecedora no nº 2 do artigo 22º ao prever expressamente a responsabilidade tributária subsidiária além dos sujeitos passivos originá-

---

<sup>60</sup> FEIO, Diogo. *Jurisprudência Fiscal Anotada*. Coimbra: Livraria Almedina, 2002, p. 79.

<sup>61</sup> CASIMIRO, Sofia. *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 36.

<sup>62</sup> CUNHA, Tânia Meireles da. *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais - A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009, p. 109.

rios. Sendo assim, os responsáveis subsidiários são chamados ao processo pelo instituto da reversão, ocupando o polo passivo nas execuções fiscais.

A ocorrência do fato gerador da dívida tributária e da coima a ser executada determina a disposição legal aplicável a cada caso concreto de reversão em processo de execução fiscal.

A base legal para a efetiva utilização do instituto da reversão em execução fiscal no caso de cobrança de dívidas tributárias é a dos artigos 13º do Código de Processo Tributário e 23º e 24º da Lei Geral Tributária<sup>63</sup>.

### 2.1.3 Natureza

Atualmente na legislação tributária portuguesa, a responsabilidade dos administradores e gestores de fato das pessoas coletivas na execução fiscal é meramente subsidiária, e não principal, tendo em vista o disposto no nº 3 do artigo 22º da Lei Geral Tributária.

A propósito, observam Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>64</sup>:

A questão da reversão coloca-se quando for instaurada uma execução fiscal contra o devedor originário e este não tiver meios para proceder ao pagamento da dívida ou, então, ainda que tenham sido penhorados bens ao executado e, subsequentemente vendidos, o produto da venda dos bens mostra-se insuficiente para extinguir a execução. Se o produto da venda dos bens penhorados não for suficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, o processo continuará seus termos até integral execução dos bens do executado e/ou dos responsáveis solidários ou subsidiários. A reversão consiste no chamamento dos responsáveis subsidiários à execução.

Em suma, o instituto da reversão na execução fiscal revela-se a fim de efetivar a prestação da tutela jurisdicional executiva tributária nos casos em que há culpa dos responsáveis subsidiários pela insuficiência de bens do executado originário.

<sup>63</sup> Nas hipóteses de reversão de execução fiscal de coimas e multas tributárias, são acionados os artigos 148º do Código de Procedimento e Processo Tributário, 7-Aº do RJFNA, 112º da Lei Geral Tributária e 8º RGIF.

<sup>64</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015, p. 373.



Consoante o artigo 153º, nº 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário, o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor principal para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Dentre os sujeitos passíveis de responsabilização tributária subsidiária em execuções fiscais contra pessoas colectivas estão os administradores, diretores e gestores de fato, os órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e, por fim, os técnicos contabilísticos e fiscais.

Faz-se a distinção dos gerentes administradores, diretores e gestores de fato aos de direito, na medida em que as atuais estruturas empresariais são formadas por muitos gestores de fato, visando a uma gestão mais eficiente por descentralizar as decisões.

Hugo de Brito Machado<sup>65</sup> aduz que, além da impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, a responsabilidade subsidiária ainda exige para se configurar a existência de relação entre a obrigação tributária e o comportamento do terceiro responsável.

Segundo Saldanha Sanches<sup>66</sup>, a dívida não é originalmente do administrador, e, sim, da entidade que administrou e “apenas se ele tiver agido com culpa, a dívida poderá mudar de sujeito passivo”, ou seja, “torna-se devedor do imposto da pessoa coletiva (IRC, IRS retido por conta, IVA) que, em princípio, nunca iria pagar enquanto pessoa singular”.

Nesta senda, faz-se necessária a existência de culpa do responsável subsidiário, conforme disposto no nº 4 do artigo 23º da Lei Geral Tributária.

---

<sup>65</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 138.

<sup>66</sup> SANCHES, José Luis Saldanha. Manual de Direito Fiscal, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 153.

É importante anotar que a responsabilidade subsidiária não é extensiva aos cônjuges dos culpados pela insuficiência do patrimônio da pessoa coletiva devedora originária, conforme disposto no artigo 220º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Por fim, vale destacar que há responsabilidade solidária entre todos os responsáveis subsidiários, consoante os artigos 24º da Lei Geral Tributária, 13º do Código de Processo Tributário e 160º, nº 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, cuja redação manda reverter a execução fiscal contra todos os responsáveis subsidiários simultaneamente.

### 2.1.3.1 Ônus da Prova

Afirma Cristóvão Pereira<sup>67</sup> que “a contabilidade constitui, pois, a principal fonte de prova, seja para a Administração Fiscal, seja para o Administrador”.

Frequentemente, a prova pericial faz-se necessária, pois os registos contabilísticos podem apresentar dados complexos para interpretação.

Também pode ser apresentada como meio de prova a confissão, consoante o artigo 352º do Código Civil.

A par disso, imprescindível verificar em que momento o ônus da prova recai sobre o revertido, e em que momento, à Administração Fiscal.

No plano jurisprudencial, analisamos o Acórdão do Processo nº. 024890, julgado no Supremo Tribunal Administrativo em 08/11/2000<sup>68</sup>, e a conclusão que foi adotada pelos tribu-

---

<sup>67</sup> PEREIRA, Cristóvão. Da Responsabilidade dos Administradores pelas Dívidas Fiscais das Sociedades. Tese – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa. 2000, p. 149

<sup>68</sup> Processo nº. 024890. Sumário: I - O STA, como Tribunal de revista, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1º Instância e relativamente à fixação da matéria factual tem unicamente os poderes que lhe são conferidos pelo art. 722º, nº 2 do CPC. II - **Não há qualquer disposição legal que confira ao julgador a possibilidade de presumir o exercício da gerência de facto fundado apenas na prova da gerência de direito e, sendo assim, não se pode concluir que o revertido é gerente de facto só porque se considerou que este não logrou provar esse não exercício.** III - Deste modo, e sendo obrigatório um juízo claro acerca daquela gerência este só se pode fundar na prova efectivamente produzida e deve resultar do conjunto dos factos que foram demonstrados. (Supremo Tribunal Administrativo, Relator Costa Reis, Acórdão publicado em 08/11/2000). Grifo nosso.

nais é a da obrigatoriedade de se comprovar a gerência de fato na data da inadimplência tributária, independentemente da gerência de direito.

Sobre este aspecto, ponderam em controverso Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos<sup>69</sup>:

Consequentemente, o credor tributário apenas tem de provar que o executado tem a qualidade de gerente ou de administrador de direito, no período a que respeitam as dívidas fiscais em causa. E beneficia, depois, daquela presunção, que transfere ao executado o ónus de provar que não exerceu efectivamente a gerência. Tal presunção não é, porém, uma presunção legal, pois ela não se encontra estabelecida por qualquer norma jurídica, mas uma mera presunção judicial, ou seja, uma daquelas prestações “que se fundam nas regras práticas da experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos”. E é de acordo com essas regras práticas da experiência que se pode deduzir que, em regra, quem é gerente nominal ou de direito também o é efectivamente ou de facto.

Levando em consideração que a gerência de fato pode ser demonstrada pelos documentos em que o administrador assinou representando a devedora originária, não se torna difícil sua comprovação.

No que tange à exclusão de sua responsabilidade, nos casos de culpa presumida dos administradores de fato, a doutrina e a jurisprudência concordam que recai sobre os responsáveis subsidiários o ónus da contraprova, conforme verifica-se pela análise do Sumário do Acórdão do Processo nº. 019657, proferido pelo Relator Castro Martins, no Supremo Tribunal Administrativo, em 06/03/1996:

O nº 1 do artigo 13º do CPT estabelece uma presunção, iludível, de culpa ao declarar o gerente (da empresa de responsabilidade limitada) responsável subsidiário pelo pagamento dos impostos da empresa (relativos ao período de exercício de seu cargo), salvo se provar que não foi culpa sua que o patrimônio da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação do crédito fiscal em execução.

---

<sup>69</sup> CUNHA, Paulo de Pitta e; SANTOS, Jorge Costa. Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes. Lisboa: Lex, 1999, p. 90 e 91.

No mesmo sentido, esclarecem Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos<sup>70</sup>:

Finalmente, o artigo 13 do Código de Processo Tributário modificou o regime resultante do Decreto-Lei n° 68/87, de 9 de fevereiro, na medida em que consagrou expressamente que os gerentes ou administradores respondem pelas dívidas fiscais da sociedade, “salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais”. Estabeleceu-se, assim, uma presunção *juris tantum* quanto à verificação dos pressupostos de que depende a responsabilidade dos gerentes ou administradores, pelo que, desde a entrada em vigor do Código de Processo Tributário, passou a recair sobre estes o ônus de provar que não praticaram qualquer acto ilícito, culposo e casual da insuficiência do património da sociedade.

Os responsáveis subsidiários devem comprovar que não está em causa a sua culpa presumida, ou seja, incide sobre o administrador o ônus de provar que a falta de pagamento das dívidas tributárias pela sociedade não lhe é imputável<sup>71</sup>.

Coadunam-se a este entendimento Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>72</sup>:

O facto ilícito susceptível de fazer incorrer o gestor em responsabilidade subsidiária não se consubstancia apenas na falta de pagamento da obrigação tributária, mas também numa actuação conducente à insuficiência do património da sociedade, visto que é propósito da norma inverter o ônus da prova de que foi por acto culposo do administrador/gerente que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida. Para provar que não lhe pode ser imputada a falta de pagamento, deve exigir-se que prove que não foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente, o que significa que incumbe à pessoa chamada à execução fiscal demonstrar que a falta de pagamento das dívidas tributárias vencidas durante a sua administração/gerência não lhe pode ser imputada, porque a inexistência ou insuficiência de bens na empresa que geriu não é da sua responsabilidade, terá, assim, de alegar factos concretos de que assim foi,

<sup>70</sup> CUNHA, Paulo de Pitta e; SANTOS, Jorge Costa. Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes. Lisboa: Lex, 1999, págs. 92 e 93.

<sup>71</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamin Silva; SOUSA, Jorge Lopes de. Lei Geral Tributária Anotada e Comentada. 4ª edição. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 237.

<sup>72</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015, p. 384.

bem como apresentar quaisquer meios de prova capazes de ilidir a presunção de culpa ínsia na alínea b) do nº 1 do artigo 24º da LGT.

Por fim, utilizando-se como exemplo a alínea a) do artigo 24º da Lei Geral Tributária, Diogo Campos Leite<sup>73</sup> ensina que “os casos de presunção legal de culpa são, nomeadamente, aqueles em que o ónus da prova é invertido contra o devedor subsidiário”.

A doutrina e a jurisprudência, por vezes, divergem a respeito da constitucionalidade da presunção de culpa.

Destarte, analisamos o entendimento de Diogo Leite Campos<sup>74</sup>, o qual aduz que “o art. 13º do Código de Processo Tributário é insuficientemente justificado, violando o disposto nos artigos 2º e 266º, nº. 2 da Constituição da República. O legislador tributário definiu que a inversão do ónus da prova para o contribuinte gera um novo sujeito passivo, violando o princípio da capacidade contributiva (art. 107º da Constituição Federal)”.

Na mesma linha de raciocínio, leciona J. A. Seabra de Figueiredo<sup>75</sup>:

Entende-se, pois, que a adopção do principio de culpa só pode ser entendida quando os gestores tenham agido ilicitamente, violando, portanto, de modo censurável, normas jurídicas. O contrário traduzir-se-ia em manifesta e desrazoável desproporção entre os objectivos visados a nível da físcalidade e os princípios legitimantes do acesso à justiça e à obtenção de decisão eficaz e adequada.

(...) Revertida a execução físcal contra gerentes ou administradores de sociedade originariamente executada, há que atender ao tempo da liquidação e/ou cobrança da dívida de imposto. Com a entrada em vigor do DL nº 68/87, mesmo relativamente a dívidas reportadas a factos anteriores à data da sua entrada em vigor, deixa de valer a “culpa funcional” inerente ao exercício do cargo, que é substituída pela “culpa efectiva”. O regime do citado Decreto-Lei faz impender sobre a Fa-

<sup>73</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamin Silva; SOUSA, Jorge Lopes de. Lei Geral Tributária Anotada e Comentada. 4ª edição. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 223.

<sup>74</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário dos Gerentes e Administradores das Sociedades, Revista da Ordem dos Advogados, ano 56 (1996), Tomo II.

<sup>75</sup> FIGUEIREDO, J. A. Seabra de. A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal. Porto: Vida Económica, 1996/97. Pág. 64.

zenda Nacional o ónus da alegação e de prova da “culpa efectiva” do gerente ou administrador nos casos de insuficiência do património da sociedade para pagamento de créditos fiscais. O art. 13º do Código de Processo Tributário contraria princípios de natureza constitucional.

Em sentido contrário, o Supremo Tribunal Administrativo<sup>76</sup> consagrou a presunção de

---

<sup>76</sup> Processo nº. 016054. Sumário: - Não é aplicável o art. 13, n. 1, do CPT (qualquer que seja o entendimento a dar às normas que regem a aplicação no tempo deste diploma) numa oposição à execução fiscal deduzida pelo gerente da sociedade executada se o despacho a ordenar a reversão contra esse gerente (cuja legalidade se discute na oposição) é anterior a 1-7-91, data da entrada em vigor do CPT. II - **A responsabilidade civil (prevista, como subsidiária, no art. 16 do CPCI) dos gerentes de uma sociedade por quotas pelo pagamento dos impostos que esta deixe de solver, não é objectiva mas a título de culpa.** III - **No entanto, está nesse preceito consagrada uma presunção, se bem que ilidível, de culpa, pelo que até prova em contrário se presume a existência desse nexó psicológico entre o facto (do não pagamento) e a vontade do gerente.** IV - A al. a) do art. 41 do CIT na redacção dada pelo DL 374-B/79-09-10 mandava apurar e entregar ao Estado o imposto de transacções em dívida por períodos mensais, correspondentes aos meses do calendário, estendendo-se o prazo de cobrança desde o primeiro dia útil do mês seguinte a esse mês até último dia útil do terceiro mês seguinte a esse mesmo mês. V - Não se pode partir da premissa de que a culpa (pela não solvência da sociedade devedora originária) só é imputável, nos termos do dito art. 16, a quem era gerente no último dia do prazo concedido para o pagamento dessas dívidas de imposto de transacções: no caso de dívidas desta espécie, para além de situações em que a culpa do gerente pode provir logo da falta de liquidação, ela pode resultar de outros actos de má gestão, como, por exemplo, o de indesculpavelmente desviar para outros fins as quantias liquidadas a título de imposto de transacções. (Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão publicado em 14/08/1997).

culpa do administrador e o Tribunal Constitucional<sup>77</sup> também concluiu pela constitucionalidade do regime de presunção de culpa do responsável subsidiário no descumprimento de pagamento da dívida tributária, disposto no artigo 13º do DL nº 103/80, de 9 de maio e no artigo 16º do CPCI.

Concluimos, com base nas decisões judiciais, que é constitucional a presunção de culpa dos administradores responsáveis tributários.

<sup>77</sup> Neste sentido, decidiu o Relator Conselheiro Bravo Serra no Acórdão nº 328/94: “4.4. Resta, por último, apurar se o direito à propriedade privada do gerente ou administrador efectivo é, do ponto de vista constitucional, inadmissivelmente atingido pela interpretação normativa de que curamos. Aduz neste ponto o recorrente que o artº 13º do D.L. nº 103/80, interpretado do modo como o foi, conduz a que o gerente veja “o seu património pessoal esvair-se em execução pelo pagamento das dívidas que não são directamente suas e para as quais não contribuiu culposamente”. Não pode o Tribunal acompanhar um tal raciocínio. Teoricamente, o âmbito objectivo do direito de propriedade abarca o direito de apropriação, pelas formas legítimas natural ou culturalmente sedimentadas, dos bens aptos a tanto, o direito de transmissão, entre vivos ou *mortis causa*, e, por fim, o direito de usar e fruir os bens de acordo com a sua função (cfr. Sousa Franco, *Noções de Direito da Economia*, I, 208; Meneses Cordeiro, em estudo intitulado *A Constituição Patrimonial Privada*, no 3º volume da obra colectiva denominada *Estudos sobre a Constituição*, defendeu que, com a Lei Fundamental, o «direito de propriedade ainda comportaria um outro sentido de natureza económica, justamente o de acesso de todos os cidadãos à propriedade privada sobre bens). Todavia, a garantia de um tal direito, talqualmente o direito de livremente exercer a iniciativa privada, não é constitucionalmente irrestrita. Para uma tal asserção, basta atentar na subordinação à própria Lei Fundamental para que aponta o nº 1 do seu artº 62º. Ora, mesmo que se entenda que o direito de propriedade privada consagrado naquele preceito é um direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias previstos no Título II da Parte I da Constituição (cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, ob. e vol. cit., 129 e 334, Sousa Franco, na *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 42, 643, e Afonso Vaz, *Direito Económico*, pag. 84), o que é certo é que não deixa ele de ter, como os direitos de que partilha análoga natureza, como certamente reconhece Vieira de Andrade (*Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 215 e 216), “fronteiras definidas pela própria Constituição, que os cria ou recebe”, resultando por vezes os “efeitos limitadores da consagração de deveres funcionais inequivocamente dirigidos a certos direitos, devendo, por isso, ser contados entre os limites imanes expressos (v., por exemplo, o dever de pagar impostos como limite ao direito de propriedade)”. De outro lado, haverá que não olvidar que a segurança social é, também ela, um direito e um dever social (cfr. artº 63º da Constituição), incluído, tal como o direito de propriedade privada, no mesmo Título da Lei Fundamental e cujos objectivos de prossecução, radicados na dignidade social e da pessoa humana, podem permitir ao Estado social democrático a imposição de contribuições por parte de quem as possa prestar. É certo que a Constituição, no respeitante à segurança social, faz imposições, mas tão só, expressamente, dirigidas ao Estado (nº 2 do mencionado artigo 63º). Isso, porém, não impede que o próprio texto constitucional (cits. artigo e número) se reporte ao sistema de segurança social como um sistema participado. E se é verdade que se tal sistema deve ser subsidiado pelo Estado, como resulta daquele preceito constitucional, isso não significa que ao respectivo financiamento devam ser alheios os particulares, designadamente aqueles que são potenciais beneficiários do sistema ou os empregadores que retiram benefícios da força de trabalho de outrem. **Compreende-se, assim, que o legislador, quanto ao financiamento da segurança social, disponha de amplo espaço de manobra, ao menos na exigência de contribuições, quer aos beneficiários dessa sistema, quer aos dadores de trabalho, o que, como um meio de concretização de um outro dever social, pode, eventualmente, acarretar restrições ao direito de propriedade - restrições essas que porventura implicam uma privação de parte do acervo patrimonial - tal como era ele perspectivado tradicionalmente** (note-se, contudo, que o direito a não ser privado da propriedade, do ponto de vista constitucional, apenas se encontra garantido quando se trate de arbitrária privação, exigindo-se a justa indemnização nos casos de desapropriação previstos na lei e no Diploma Básico). Nesta postura, é perfeitamente admissível do ponto de vista constitucional que a sociedades de responsabilidade limitada que tenham trabalhadores ao seu serviço sejam exigidas contribuições para o sistema de segurança social. **Sendo assim, se pela condução da vida da sociedade devem ser responsabilizados os suportes humanos que, efectivamente, desempenham funções de administração ou gerência e cujos deveres funcionais impõem que a sociedade administrada ou gerida proceda à atempada satisfação das referidas contribuições, é razoável e justificado - por isso não sendo arbitrário - que, na falta dessa satisfação, e executidos que sejam os bens da sociedade, responda o património dos gerentes ou administradores, na medida do dano causado pelo não cumprimento ou mora na satisfação daquelas obrigações legais e pela objectiva não prossecução dos indicados deveres funcionais. Não se verifica, desta arte, pela interpretação dada à norma em análise, uma restrição inadequada, desnecessária, irrazoável ou injustificada ao direito de propriedade privada em face daqueloutro à segurança social.”** (Tribunal Constitucional, publicado em 09/11/1994). Grifo nosso.

E no Acórdão nº. 576/99 completou: 4. Reafirma-se no vertente aresto a corte argumentativa acima abundantemente transcrita. Mas, a mais dela, ainda se aditam as considerações seguintes. A primeira reside em que o denominado «princípio da culpa» invocado pelo recorrente, não tem, seguramente, afora o domínio criminal e contra-ordenacional e, quiçá, o domínio sancionatório público, uma consagração *a se* na Lei Fundamental de sorte a implicar que, para além daqueles domínios, seja constitucionalmente vedada, em casos específicos, a responsabilização pelo cumprimento de obrigações independentemente da prova concreta (ou mesmo impedindo essa prova) de factos de onde se extraia a imputação subjectiva ao responsabilizado. A segunda redonda em que não se vislumbra ofensa do artigo 106º da Constituição. Na verdade, neste particular, não se pode passar em claro que é postura do ora impugnante aquela de acordo com a qual não se lobrigaria enfermidade constitucional num regime que prescrevesse a responsabilização de um gerente ou de um administrador que, efectivamente ou de modo real, não cumpriu culposamente as obrigações a que se refere o corpo do artº 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o que leva implícito, em reverso, que igualmente se não depararia um tal vício se esse regime viesse a permitir a prova de que os gerentes ou administradores (*maxime* os meramente nominais) não actuaram com culpa. **Simplemente, quer no caso de se ter provado a culpa do gerente ou administrador, quer no caso de, a ser estatuída uma presunção ilidível, o gerente ou administrador não ter logrado a sua falta de culpa - o que redundaria na exigência do cumprimento das assinaladas obrigações fundada na consagração da sua responsabilidade solidária -, então nem por isso se pode concluir que essa exigência, na altura em que é formulada, tem em linha de conta a capacidade contributiva daqueles sujeitos passivos que, na realidade das coisas, a podem não ter.** (Tribunal Constitucional). Grifo nosso.



### 2.1.3.2 Benefício da Excussão

No que tange aos procedimentos prévios à reversão da execução fiscal, o n.º 2 do artigo 153.º do Código de Procedimento e Processo Tributário determina averiguar e comprovar a insuficiência do valor dos bens penhoráveis do devedor originário para cobrir a dívida tributária<sup>78</sup>.

Sendo assim, deparamo-nos com a salvaguarda do benefício da excussão prévia, consagrado no n.º 2 do artigo 23.º da Lei Geral Tributária. Sobre este privilégio dos responsáveis subsidiários, conclui Joaquim Freitas da Rocha<sup>79</sup>:

Essa reversão apenas se poderá efectivar quando o património do devedor originário ou não exista ou seja manifestamente insuficiente para satisfazer o crédito tributário (dívida exequenda e acrescido), pelo que o responsável subsidiário goza de um *privilégio de excussão prévia*. Neste particular, o princípio do inquisitório impõe ao Tribunal, quando for caso disso, uma investigação aprofundada no sentido de saber se o princípio ainda dispõe de bens suficientes no seu património.

Segundo Leite Campos<sup>80</sup>, a prerrogativa da excussão “significa que antes de revertida a execução contra o responsável subsidiário, devem ter sido penhorados e vendidos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários”.

<sup>78</sup> Processo n.º. 00846/06.6BEVIS. Sumário: I) A nulidade da citação não consubstancia fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do disposto no art. 204.º do CPPT, não sendo subsumível, designadamente, na previsão da alínea i) do n.º 1 daquele artigo e, como nulidade, deverá ser invocada perante o órgão da execução fiscal [cf. n.ºs 1 e 2 do art. 191.º do Código de Processo Civil (CPC), que corresponde ao art. 198.º na anterior versão do Código], com possibilidade de reclamação para o tribunal tributário de eventual decisão desfavorável (art. 276.º do CPPT), pois que a oposição, que tem a natureza de uma contestação, visa, em regra, a extinção da execução fiscal, enquanto a nulidade da citação apenas pode determinar a repetição do acto com suprimento das irregularidades que determinaram a anulação e a repetição dos actos subsequentes que, porque dependentes da citação anulada, tenham sido também anulados. Assim, porque a nulidade da citação não tem como efeito a extinção da execução fiscal não pode ser erigida, em circunstância alguma, em fundamento de oposição à execução fiscal. II) **O conceito “fundada insuficiência constante do n.º 2 do artigo 23.º da LGT e da alínea b) do n.º 2 do artigo 153.º do CPPT, deve ser fixado objectivamente com recurso aos conhecimentos técnicos de forma a obter uma avaliação rigorosa dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo ser preenchido subjectivamente através da avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre o valor dos bens penhorados.** (Tribunal Central Administrativo Norte, Relator Pedro Nuno Pinto Vergueiro, Acórdão datado de 12/06/2014). Grifo nosso.

<sup>79</sup> ROCHA, Joaquim Freitas. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 5ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 335-336.

<sup>80</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4ª Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012, p. 223.

O patrimônio social deve estar completamente penhorado, e os valores da dívida fiscal, atualizada, a fim de constatar a insuficiência dos bens da sociedade devedora originária e dos seus devedores solidários e fundamentar a reversão da execução fiscal aos responsáveis subsidiários.

O responsável subsidiário responderá na reversão da execução fiscal somente pelo débito remanescente calculado a partir da penhora da totalidade dos bens do patrimônio da sociedade.

Por fim, o n° 3 do artigo 23° da Lei Geral Tributária estabelece que, após o prazo de oposição, o prosseguimento do processo contra o administrador só pode operar-se findada a excussão dos bens do devedor primário e seus responsáveis solidários, embora a reversão da execução fiscal possa ser decidida antes dessa excussão.

Isso ocorre objetivando definir com precisão o montante remanescente do valor devido pelo responsável subsidiário, uma vez que este responde apenas pelo restante da dívida - exclusivamente o débito não coberto pelo patrimônio social.

Caso contrário, estaria em causa a própria subsidiariedade<sup>81</sup>.

Nestas situações, a lei prevê a adoção de medidas cautelares adequadas com a finalidade de garantir a execução.

#### **2.1.4 Marcha Processual**

Os Tribunais competentes para proceder o julgamento em primeira instância do processo tributário da reversão da execução fiscal aos responsáveis subsidiários são os Tribunais Administrativos e Fiscais.

---

<sup>81</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4ª Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012, p. 223.

Em segunda instância, no julgamento dos recursos provenientes do julgamento dos processo de reversão da execução fiscal aos administradores, são competentes os Tribunais Centrais Administrativos do Norte - no Porto - e do Sul - Lisboa.

Caso ainda reste alguma controvérsia, o Supremo Tribunal Administrativo é o órgão competente para resolver.

O momento ideal da reversão no processo de execução fiscal está disposto no nº 2 do artigo 23º da Lei Geral Tributária, o qual define que se proceda a reversão do processo de execução aos responsáveis subsidiários assim que verificada a insuficiência de bens do executado originário.

Destarte, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>82</sup> abordam com cuidado o assunto do momento da reversão advertindo para que se inicie de imediato o procedimento após a verificação de insuficiência dos bens do devedor originário, visto que:

É indispensável sublinhar que só será possível retirar um efeito rentável e eficaz da reversão do processo de execução fiscal, caso o órgão da execução fiscal determine a reversão em tempo útil e oportuno. É tradição realizar a reversão só após a aplicação do produto da venda dos bens penhorados, porque, em rigor, só após este momento é que é possível conhecer com precisão o montante da dívida a pagar pelo responsável subsidiário. Todavia, na esmagadora maioria das situações, efectuar a reversão da execução fiscal só neste momento equivale a contribuir, ainda que involuntariamente, para que os créditos se tornem incobráveis, dado que, entretanto, os responsáveis pela dívida terão cuidado de colocar os seus bens em “posição jurídica” inatingível pela penhora e, em consequência, o credor ficará numa situação muito difícil para realizar a cobrança dos créditos tributários e o mais certo é gerar-se uma situação de frustração de créditos.

Na busca à efetiva prestação da tutela jurisdicional executiva tributária, pode ser aplicado o arresto de bens dos responsáveis subsidiários como medida cautelar preliminar à re-

---

<sup>82</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015, p. 380 e 381.

versão da execução fiscal, nos termos do nº 3 do artigo 9º e do nº 1 do artigo 136º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Neste sentido, o Sumário do Acórdão do julgado pelo Supremo Tribunal Administrativo, Relatora Isabel Marques da Silva, em 10/03/2011 esclarece:

I - O indeferimento liminar *deve ser cautelosamente decretado justificando-se, nomeadamente, em casos em que a continuação do processo constitua manifesto desperdício da actividade judicial*, o que não se verifica no caso em que a julgada contradição entre o pedido e a causa de pedir respeita apenas à devedora originária e pode ser interpretado como destinando-se a fundamentar o pedido de arresto relativo aos bens do responsável subsidiário.

II - O arresto de bens do responsável subsidiário pode ter lugar em momento anterior à reversão da execução fiscal desde que seja feita prova, não apenas dos requisitos próprios do arresto previstos no nº 1 do artigo 136º do CPPT, mas igualmente de que o responsável reúne as condições de ser chamado à execução por via da reversão, o que implica, a prova da gerência de facto e da fundada insuficiência de bens da devedoras originária.

Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>83</sup> aduzem que “por força do nº 2 do artigo 51 da Lei Geral Tributária, na efectivação de arresto deve atender-se ao princípio da proporcionalidade e o arresto não deve causar um dano de impossível ou de difícil reparação e apenas deverão ser arrestados os bens suficientes ao fim da execução”.

Ademais, o princípio da proporcionalidade deveria funcionar como limite à execução e proteção ao contribuinte, segundo ponderam Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos<sup>84</sup>:

Ao imporem aos gerentes ou administradores uma responsabilidade tributária ilimitada por dívidas da sociedade, as normas em causa continuam a tutelar apenas os interesses financeiros do Estado, desconsiderando inteiramente o princípio constitucional da capacidade contributiva como critério de justiça na tributação. E, por isso, são susceptíveis de conduzir a consequências manifestamente excessivas, como sucede nos já referidos casos em que, em nome da satisfação, porventura só parcial, dos créditos fiscais do Estado ou

<sup>83</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015, p. 375.

<sup>84</sup> CUNHA, Paulo de Pitta e; SANTOS, Jorge Costa. Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes. Lisboa: Lex, 1999, págs. 92 e 93.

da Segurança Social, se consomem o património de terceiros alheios às manifestações de riqueza ou de capacidade contributiva que constituem a matéria coletável dos tributos em causa.

O princípio da proporcionalidade deve levar em consideração o equilíbrio entre a menor onerosidade ao devedor e a satisfação do crédito tributário.

A reversão aos responsáveis subsidiários no processo de execução fiscal é ordenada por despacho administrativo dos órgãos de execução fiscal.

Em consonância com isto, considera Joaquim Freitas da Rocha<sup>85</sup>:

A reversão consiste assim num acto, levado a efeito pela administração tributária mediante despacho, através do qual se verifica, nos termos da lei, uma alteração subjectiva da instância.

Embora previsto em lei, o despacho administrativo que ordena a reversão à execução fiscal aos responsáveis subsidiários levantou dúvidas acerca de sua constitucionalidade.

No que tange à competência do órgão que despacha, à luz do artigo 149º do Código de Procedimento e Processo Tributário, conclui-se que “considera-se órgão da execução fiscal o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente”.

No acórdão nº 160/2007<sup>86</sup> foi suscitada a constitucionalidade de decisão de reversão do processo de execução fiscal efetivada por ato administrativo do Chefe de Serviço de Finanças, órgão de execução. Concluiu o Tribunal Constitucional por declarar constitucionais os artigos 43.º, alínea g), 239.º, n.º 2, 13.º e 246.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo

---

<sup>85</sup> ROCHA, Joaquim Freitas. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 5ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pág. 338.

<sup>86</sup> Processo nº 390/2006. Acórdão nº 160/2007. “6. Contrariamente ao decidido pelo tribunal recorrido, é de concluir que os artigos 43.º, alínea g), 239.º, n.º 2, 13.º e 246.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário e 23.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, na parte em que **permitem que, por despacho do Chefe de Serviço de Finanças, se efective a reversão no processo de execução fiscal contra responsáveis subsidiários por dívidas fiscais, não violam os artigos 111.º, 202.º, 212.º, 20.º, 268.º, n.º 4, e 13.º da Constituição da República Portuguesa**”. (Tribunal Constitucional, Relatora Conselheira Maria João Antunes julgado em 06/03/2007). Grifo nosso.

Tributário e 23.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, na parte em que permitem que, por despacho do Chefe de Serviço de Finanças, seja efetivada a reversão no processo de execução fiscal contra os responsáveis subsidiários por dívidas fiscais, uma vez que não violam os artigos 111.º, 202.º, 212.º, 20.º, 268.º, n.º 4, e 13.º da Constituição da República Portuguesa.

Os requisitos apreciados no despacho da reversão são o exercício efetivo das funções de gerência, a presumível insuficiência patrimonial da pessoa coletiva e a culpa provada ou presumida do responsável subsidiário<sup>87</sup>.

Os responsáveis subsidiários gozam do direito de audição prévia ao chamamento no processo de execução fiscal.

A par disso, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>88</sup> complementam afirmando que “a reversão fiscal concretiza-se através da citação dos responsáveis subsidiários, porém, previamente à sua efectivação é imperiosa a realização da audição dos hipotéticos responsáveis subsidiários - n.º 4º do artigo 23º da Lei Geral Tributária - devendo a sua notificação ser feita através de carta registada, conforme previsto no n.º4 do artigo 60º da Lei Geral Tributária”.

Com efeito, a notificação dos prováveis responsáveis subsidiários que antecede a audição está disciplinada no artigo 60º da Lei Geral Tributária deve ser articulada com o artigo 45º do Código de Procedimento e Processo Tributário e em conexão com a circular nº 13/99, de 8 de julho, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI, atual AT.

---

<sup>87</sup> CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4.ª Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012, p. 223.

<sup>88</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015, p. 380 e 381.

O direito de audição exercido no âmbito da reversão do processo de execução fiscal é garantido inclusive nas situações de presunção de culpa dos responsáveis subsidiários<sup>89</sup>.

A citação dos responsáveis subsidiários na reversão do processo de execução fiscal deve seguir os termos do artigo 188º do Código de Procedimento e Processo Tributário e conter todos os elementos essenciais da liquidação, conforme elenca o artigo 163º do Código de Procedimento e Processo Tributário, como a cópia do título executivo ou sua identificação (menção da entidade emissora ou promotora da execução, assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela ou através de aposição de assinatura eletrônica avançada, data em que foi emitido, nome e domicílio do ou dos devedores, natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante).

No momento em que for revertido o processo de execução fiscal, deverá o órgão da execução fiscal mandar citar todos os responsáveis subsidiários sobre as quantias por que respondem. Todavia, “a falta de citação de qualquer dos responsáveis subsidiários não prejudica o andamento da execução contra os restantes”, consoante previsão do artigo 160º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

---

<sup>89</sup> Processo nº. 00266/12.3BECBR. Sumário: I. Nos termos do disposto no artigo 22º, nºs 1 e 2 da LGT, a responsabilidade tributária (incluindo a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais) para além dos sujeitos passivos originários, pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas. II. De acordo com o disposto no artigo 23º, nºs 1 e 2 da LGT, a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal e está dependente da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal (e dos responsáveis solidários), sem prejuízo do benefício da excussão. III. **De acordo com o nº4 do artigo 23º da LGT, a reversão, mesmo nos casos de presunção de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação (artigo 23º, nº 4 da LGT).** IV. A lei estabeleceu, pois, o que se pode denominar como um procedimento de execução da responsabilidade tributária subsidiária (cujos pressupostos constam do artigo 24º da LGT -Responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos), culminando com a prolação de um acto administrativo (o despacho de reversão), pois é através desse acto que a AT realiza, no caso concreto, aquilo que a lei - geral e abstracta - prevê. V. A efectivação desta responsabilidade, pela agressividade que lhe é inerente, surge, assim, rodeada de exigências legais impostas à Administração, as quais se destinam, naturalmente, a assegurar que a Administração, no exercício desse seu poder de decisão, observa os pressupostos legais que permitem exigir o pagamento de uma dívida a alguém que não é o devedor originário. VI. No nosso ordenamento jurídico vale o princípio da precedência do acto administrativo exequendo (cfr. artigo 151º do CPA) que legitima a actuação da Administração e que é válido para toda a execução administrativa. VII. Quando se trate de um caso de falta de acto administrativo, de ele não ter sido sequer produzido, quando nenhuma decisão configurável como acto administrativo há – e se tratar de condutas executivas limitativas dos direitos ou interesses de terceiro – a execução do acto administrativo é absolutamente proibida, inválida, nula, traduzindo-se numa via de facto ou voie de fait. VIII. É juridicamente inexistente a reversão consubstanciada em actos de execução relativamente a um alegado devedor subsidiário, sem que tenha sido desencadeado o procedimento referido em IV e sem que tenha sido proferido o aludido despacho de reversão. (Tribunal Central Administrativo Norte, Relatora Catarina Almeida e Souza, Acórdão de 04/10/2012). Grifo nosso.

Os responsáveis subsidiários executados por meio da reversão dos processos de execução fiscal possuem muitas alternativas de defesa ao despacho da reversão, dentre elas estão previstas legalmente a oposição e a reclamação.

Ademais, outros sujeitos que não estão relacionados com a execução fiscal podem interpor embargos de terceiro para garantir a tutela de seus bens.

Nesta senda, colaciona-se o entendimento de Joaquim Freitas da Rocha<sup>90</sup>:

Questão que, neste contexto, poderá levantar alguns problemas é a de saber como poderá a pessoa contra qual a execução reverte (o novo executado) reagir a tal despacho, designadamente nos casos em que ele entenda que a reversão não poderá ter lugar porque, por exemplo, ainda não está totalmente excursado o patrimônio do devedor originário. Aqui, em abstrato, duas situações serão possíveis:

- Ou se entende que a pessoa em causa poderá reagir a tal despacho mediante oposição à execução fiscal, argumentado que é parte ilegítima na execução (art. 204º, nº. 1, alínea b), do CPPT);
- Ou se entende que o meio de reação adequado é a reclamação para o Tribunal tributário prevista no art. 276º do CPPT.

Embora a letra da lei não o indicie, e haja decisões jurisprudenciais em sentido contrário, entendemos que o mais adequado será considerar a reclamação o meio acertado de reação a tal despacho. Entre outros motivos, corroboram nesse sentido a idéia de que o que está aqui em causa, antes de um processo de execução mal revertido (que, é certo, também existe), é um despacho ilegal, que deve ser autonomamente atacado, de modo a erradicar os seus efeitos e afastá-lo do Ordenamento Jurídico.

O erro formal no processo tributário se traduz em nulidade de conhecimento oficioso e susceptível de sanção, quando tal for possível, consoante o entendimento de Jorge Lopes de Sousa<sup>91</sup> que aduz “(...) nem sempre poderá ser feita a convolação, pois para tal é necessário que (...) a respectiva petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos desta nova

<sup>90</sup> ROCHA, Joaquim Freitas. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 5ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 339.

<sup>91</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, 5º edição, vol.I. Áreas Editora, 2006, pág.691



forma processual” pelo que “normalmente uma petição de impugnação judicial não pode ser convalidada em petição de oposição por ter já decorrido o prazo em que tal seria possível”.

Sobre o aspecto do meio de defesa cabível a cada situação, Joaquim Freitas da Rocha<sup>92</sup> alega que:

(...)o princípio da aproveitabilidade dos actos poderá ter aqui uma palavra a dizer: a oposição à execução tem por objectivo, em princípio, extinguir o processo em relação ao oponente, enquanto na reclamação a única coisa que será de exigir será a anulação do despacho recorrido, proferindo-se, se for o caso disso, um novo despacho, prosseguindo o processo e aproveitando-se todos os outros actos.

Antes de adentrar à análise dos tipos de meio de defesa do responsável subsidiário, frisamos que o efeito suspensivo da execução fiscal só é efetivado mediante constituição de garantia idônea ou autorização por requerimento do interessado à isenção de prestação de garantia, com base no artigo 52º da Lei Geral Tributária e nos artigos 169º, 170º e 212º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A oposição judicial é o meio de defesa pelo qual o responsável subsidiário executado deve contestar em até 30 dias da citação pessoal ou primeira penhora ou da data em que tiver ocorrido o fato superveniente ou do seu conhecimento pelo executado, com base no artigo 203º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Trata-se do meio processual idôneo para recorrer da exigibilidade da dívida exequenda.

No tocante à oposição judicial, lecionam Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>93</sup>:

Quando for considerado que a reversão da execução fiscal enferma de alguma ilegalidade, a pessoa chamada à efectivação da responsabilidade subsidiária apenas beneficia, para a defesa dos seus direitos e

---

<sup>92</sup> ROCHA, Joaquim Freitas. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 5ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 339.

<sup>93</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015, p. 384.

interesses legalmente protegidos, da possibilidade de accionar em tempo útil a oposição judicial.

Encontram-se elencados taxativamente no nº 1 do artigo 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário os fundamentos da oposição judicial ao despacho que ordenou a reversão do processo de execução fiscal, como seguem:

#### Artigo 204.º

##### Fundamentos da oposição à execução

1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

- a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;
- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- d) Prescrição da dívida exequenda;
- e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- g) Duplicação de colecta;
- h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;
- i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

2 - A oposição nos termos da alínea h), que não seja baseada em mera questão de direito, reger-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação.

Sendo a oposição um meio de defesa com fundamentos de uma lista fechada e taxativa, nas hipóteses em que não se enquadrar os casos do artigo 204º do Código de Procedimen-

to e Processo Tributário, pode o responsável subsidiário executado recorrer mediante Reclamação.

A reclamação prevista nos artigos 276º a 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário é o meio de defesa cabível mediante o qual o responsável subsidiário deverá recorrer para atacar as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro.

Sendo assim, trata-se do meio de defesa cabível no tocante à ilegalidades dos atos processuais praticados pelo órgão da execução fiscal ou por outra autoridade da Administração Tributária.

O prazo legal para a interposição da reclamação é de 10 dias contados após a notificação da decisão do órgão da execução fiscal e indicará expressamente os fundamentos e conclusões. Caso o ato reclamado tenha sido proferido por entidade diversa do órgão da execução fiscal, o prazo é prorrogado a 30 dias.

Os embargos de terceiro, como o próprio nome já refere, é o recurso interposto por terceiros alheios à reversão e mesmo à execução fiscal que buscam a garantia da tutela da posse ou direito que tenham sobre algum bem diretamente ofendido pelos atos do processo de execução fiscal.

Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves<sup>94</sup> complementam:

(...) os embargos de terceiro destinam-se especificamente a ser utilizados por alguém que seja terceiro em relação à execução fiscal e visam reagir contra a ilegalidade do arresto, da penhora, ou de qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens que ofenda a posse ou qualquer outro direito incompatível com a diligência realizada na execução fiscal.

---

<sup>94</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015, p. 388.

A previsão legal dos embargos de terceiro deduzidos junto do órgão da execução fiscal está disposta no artigo 237º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Enfatizamos, por último, que só podem ser embargados por terceiro direitos sobre bens ainda não vendidos.

## **2.2 Regime Legal Brasileiro de Responsabilização Tributária dos Administradores**

Somente a título de definição, o contribuinte é o sujeito passivo original da obrigação tributária, tendo em vista que possui relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do tributo<sup>95</sup>, enquanto que o responsável tem sua obrigação decorrida de disposição expressa em lei<sup>96</sup>, e ambos são sujeitos passivos da obrigação tributária, conforme o Código Tributário Nacional<sup>97</sup>.

Na legislação brasileira, está prevista a possibilidade da União, suas autarquias e fundações, bem como a Fazenda Pública Estadual e o Município buscarem a satisfação das dívidas tributárias inadimplidas pelas pessoas jurídicas contribuintes através do patrimônio pessoal dos responsáveis administradores que a geriram ilicitamente.

Essa solução surgiu a fim de garantir o cumprimento da obrigação tributária, tendo em vista que as pessoas jurídicas inadimplentes podem ter sido criadas como fachada para atividades de evasão fiscal e fraudes na tentativa de violação do sistema tributário ou mesmo fuga da malha fina efetuada pela Receita Federal.

Neste sentido, a jurisprudência atenuou a autonomia da personalidade jurídica, com o objetivo de atingir seus administradores nos casos de manipulação fraudulenta, elaborando, deste modo, uma exceção ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

---

<sup>95</sup> MARTINS, Yves Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, página 177.

<sup>96</sup> SOUZA, Gustavo Lopes. Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 13, nº 75, maio/junho de 2015, p. 129.

<sup>97</sup> Conforme o artigo 128º, do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir a responsabilidade a terceiro, excluindo a obrigação do contribuinte ou atribuindo-lhe em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O artigo 134º do Código Tributário Nacional prevê, no *caput* e em todos os incisos, circunstâncias responsabilização tributária decorrente de descumprimento de deveres<sup>98</sup>, e apesar da lei descrever como responsabilidade solidária, trata-se de responsabilidade subsidiária visto que somente configura-se mediante impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte original.

O inciso III do artigo 134º do Código Tributário Nacional refere-se aos administradores de bens de terceiros que respondem pelos tributos devidos por estes nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte original.

Este regime está ancorado na existência de duas relações jurídicas distintas.

Primeiramente, uma relação obrigacional de natureza tributária *stricto sensu* entre a pessoa jurídica contribuinte originária e o Fisco, além de uma segunda relação jurídica tributária sancionatória *lato sensu*<sup>99</sup>, que recai perante os administradores que agiram de forma indevida ou omissiva imprópria no dever de cooperação para com o Fisco<sup>100</sup>.

Na responsabilização pelo artigo 134º, observamos, além do requisito da inadimplência da pessoa jurídica contribuinte, a presença do fato específico acessório da conduta omissiva do administrador ou sua interferência na falta de pagamento inconfundível com o fato gerador da obrigação tributária principal.

Difere-se do regime do artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional, na medida em que, para ser desencadeada a devida responsabilidade tributária pessoal dos adminis-

---

<sup>98</sup> Paulo de Barros Carvalho, ao analisar o artigo 134º do Código Tributário Nacional conclui que “A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar *nos atos em que intervirem* ou *pelas omissões que forem responsáveis* porque revela a existência de um indistigável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador ao construir a prescrição normativa. Não fora isso, e todos os incisos confirmariam a presença de um dever descumprido na base da responsabilidade solidária.” in Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 323.

<sup>99</sup> Paulo de Barros Carvalho aduz que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”, in Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159.

<sup>100</sup> AZEVEDO, Leila Katiane de Araújo. Responsabilidade dos Administradores de Empresas em Matéria Tributária in Revista de Direito Tributário, 2002, p. 242.

tradores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, é necessário que exista apenas uma relação jurídica *stricto sensu* entre a pessoa jurídica contribuinte originária e a Administração Fazendária.

E o fato gerador dessa relação jurídica obrigatoriamente deve ter nascido da conduta ilícita do administrador da pessoa jurídica.

Dispõe o inciso III do artigo 135º do Código Tributário Nacional sobre a responsabilidade tributária pessoal subjetiva dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado perante créditos tributários resultantes de atos praticados em excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, culpa subjetiva.

A conclusão que Ives Gandra<sup>101</sup> chegou é a de que o fato gerador da responsabilidade tributária do artigo 135º do Código Tributário Nacional, é a prática dolosa de atos ilícitos e, assim sendo, só podem ser responsabilizados os administradores de fato e não meros conselheiros de administração que não praticaram quaisquer atos.

No entendimento de Romulo Maya<sup>102</sup>, “agir com excesso de poderes é transpor a área de competência outorgada pela lei ou pelo contrato, para o exercício de atos ou funções” e “infringir a lei é proceder contrariamente ao que ela dispõe, deixar de cumprir o que ela determina”, sendo esses os elementos centrais da conduta que responsabiliza os gestores de pessoas jurídicas de direito privado pelo artigo 135º do Código Tributário Nacional.

Dito isto, imprescindível destacar a importância da exigência inafastável<sup>103</sup> de vínculo do gestor responsável com o fato gerador estabelecida no artigo 128º do Código Tributário Nacional Brasileiro.

---

<sup>101</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária. Conselho de Administração que não praticou atos de gestão. Inaplicabilidade do Artigo 135º, do Código Tributário Nacional, à hipótese. Outras questões processuais, in Revista do Tribunal Regional Federal - 1º Região, vol. 1, nº. 1, out./dez. de 1989, p. 35.

<sup>102</sup> MAYA, Romulo. A Abstração do Lançamento e a Execução Fiscal. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 29.

<sup>103</sup> MARTINS, Yves Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, página 246.

No regime legal português, não há o afastamento da personalidade jurídica para a devida responsabilização do gestor, visto que a sociedade continua sendo a devedora original e principal da dívida tributária<sup>104</sup>, mantendo-se a sua responsabilidade<sup>105</sup> como salvaguarda do benefício da excussão<sup>106</sup>.

Já no ordenamento jurídico brasileiro, para que os gerentes sejam devidamente responsabilizados pelo artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional, a pessoa jurídica deve ser desconsiderada *a priori*, uma vez que o regime do artigo 134º, inciso III, do mesmo dispositivo legal, prevê apenas a responsabilização tributária subsidiária dos administradores.

### 2.2.1 Análise histórica

Sobre a necessidade de proposição de ação autônoma para discutir a desconsideração da personalidade jurídica, a jurisprudência posicionou-se no sentido de dispensar o ajuiza-

---

<sup>104</sup> CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais. Coimbra: Almedina, 2000, p. 473.

<sup>105</sup> Vide artigo 23º., n.º. 2 e 6, da Lei Geral Tributária.

<sup>106</sup> Segundo Mário Julio de Almeida Costa, o benefício da excussão “consiste no direito que pertence ao fiador de recusar o cumprimento enquanto não estiverem excutidos todos os bens do devedor principal”, in Noções de Direito Civil, 2ª edição, Coimbra: Almedina, 1985, página 219.

mento de ação autônoma e aplicar o instituto da desconsideração nos próprios autos da ação de execução<sup>107</sup>.

Anteriormente ao atual Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 março de 2015, a jurisprudência majoritária pacificou o entendimento de que bastava a presunção da dissolução irregular da pessoa jurídica, bem como a simples impossibilidade de citação da pessoa jurídica com base nas informações da Fazenda Pública, ou mesmo infrutíferas tentativas de cobrança junto à sociedade executada para a inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da execução fiscal<sup>108</sup>.

<sup>107</sup> Recurso Especial nº. 767.021/RJ. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE. 1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que, desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu o aresto do valor obtido com a alienação de imóvel. 2. Argumentos da decisão a quo que são claros e nítidos, sem haver omissões, obscuridades, contradições ou ausência de fundamentação. O não-acatamento das teses contidas no recurso não implica cerceamento de defesa. Ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que entender atinente à lide. Não está obrigado a julgar a questão conforme o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131 do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso. Não obstante a oposição de embargos declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o ingresso na instância especial, se não há omissão a ser suprida. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC quando a matéria enfocada é devidamente abordada no aresto a quo. 3. “A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupo econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. No caso sub judice, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria em possível fraude aos credores. Separação societária, de índole apenas formal, legítima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico” (Acórdão a quo). 4. “Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. **A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o Juiz, incidentalmente no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros**” (RMS no 12872/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, 3ª Turma, DJ de 16/12/2002). 5. Recurso não-provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro José Delgado, publicado em 12/09/2005). Grifo nosso.

<sup>108</sup> Apelação Cível nº. 2002.61.12.005713-8/SP. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO-GERENTE NO POLO PASSIVO DA AÇÃO - POSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. 1. O embargante, na condição de ex-sócio-gerente da empresa executada, é responsável pelo pagamento da dívida fiscal cujos fatos geradores ocorreram durante o período em que exerceu a gerência da sociedade. 2. Com efeito, **ajuizada execução fiscal contra sociedade e não localizada esta ou inexistentes bens de sua propriedade passíveis de constrição judicial, os sócios-gerentes devem responder pela dívida relativamente ao período em que estiveram à frente da mesma, ainda que já tenham dela se retirado (como no caso dos autos), consoante as disposições do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Precedentes.** 3. **Infrutíferas as tentativas de cobrança junto à sociedade executada, justifica-se a desconsideração da personalidade jurídica, redirecionando-se a ação executiva contra o sócio-gerente.** 4. Provimento à apelação. (Tribunal Regional Federal da 3ª. Região, Relatora Desembargadora Federal Cecília Marcondes, publicado em 26/08/2009). Grifo nosso.



Outra vertente da jurisprudência entendia que a Fazenda Nacional deveria comprovar a qualidade de sócio-gerente<sup>109</sup> do responsável, além de demonstrar a ocorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial na gestão dos administradores no momento do fato gerador da obrigação tributária<sup>110</sup>.

Ocorria porque a Lei de Execuções Fiscais não aborda o procedimento para a declaração de descon sideração da personalidade jurídica e tampouco estabelece o trâmite da reversão da execução fiscal aos administradores e gerentes da pessoa jurídica.

Lacuna esta que acaba violando o princípio do contraditório, garantia fundamental decorrente do devido processo legal, e a necessária produção de provas, na medida em que restava apenas uma alternativa de defesa ao administrador: embargos à execução fiscal, mediante garantia prévia da dívida.

---

<sup>109</sup> Apelação Cível nº 1998.01.00.000552-7/BA. EMENTA: PROCESSO CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO NÃO RECOLHIDO. SÓCIO QUE NÃO MAIS INTEGRA A SOCIEDADE. NÃO ALEGAÇÃO DE FRAUDE E INSOLVÊNCIA DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE. INEXISTÊNCIA. 1. A cobrança de tributo não recolhido a ex-sócio de empresa que já não mais integra a sociedade é indevida, **já que este responde, somente, até a data de sua retirada, se o exeqüente nem mesmo alega fraude e insolvência da empresa.** 2. Apelação e remessa desprovidas. (Tribunal Regional Federal da 1ª. Região, Relator Desembargador Federal Daniel Paes Ribeiro, publicado em 30/04/2007). Grifo nosso.

<sup>110</sup> Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 2009.01.00.025391-7/MG. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA. FGTS. QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE NÃO COMPROVADA. REDIRECIONAMENTO. PROVA NÃO PRODUZIDA. INAPLICABILIDADE DO ART.135, III, DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. 1. [...] "para a execução fiscal ser proposta contra o responsável pela empresa, faz-se necessária a comprovação de sua qualidade de sócio-gerente, prova não produzida, na hipótese, eis que não indicada, na certidão de dívida ativa, sua condição de coobrigado."(EDAC 1998.01.00.000552-7/BA, Rel. Desembargador Federal DANIEL PAES RIBEIRO, DJ 30/04/2007 p.72). 2. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, por não ter natureza tributária, não se aplicam às contribuições do FGTS as regras do Código Tributário Nacional, salvo quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa (Precedentes do STJ: EREsp 174.532/PR, DJ de 20.08.2001; REsp 513.555/PR, DJ de 06.10.2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ de 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ de 13.06.2005 e AgRg no Ag 932969/SP, DJ de 03/11/2008). 3. **Para que haja descon sideração da personalidade jurídica da empresa executada, é necessário que o exeqüente comprove a ocorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial na gestão dos sócios ou administradores à época do fato gerador da obrigação, conforme disposto no art. 50 do Código Civil.** 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (Tribunal Regional Federal da 1ª. Região, Relator Desembargador Federal Carlos Moreira Alves, publicado em 31/08/2009). Grifo nosso.

### 2.2.2 Cenário atual

Os processos administrativos tributários tem por objetivo a apuração dos atos dolosos ou culposos dos administradores de pessoas jurídicas, sem descuidar da aplicação do princípio da verdade material.

Não ocorre coisa julgada nas decisões administrativas, na medida em que estes julgamentos sem caráter definitivo são suscetíveis de revisão pelo processo jurídico.

Os sujeitos passivos da relação tributária, quando vencidos no procedimento administrativo, podem recorrer ao Poder Judiciário visando a discutir matéria anteriormente examinada na esfera administrativa<sup>111</sup>.

O Poder Judiciário conduz os processos em matéria tributária nos termos da Lei de Execuções Fiscais n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, efetivada no âmbito do Processo Civil, pois não há justiça especializada no Processo Tributário no sistema jurídico do Brasil.

A respeito das particularidades que diferenciam processo de procedimento, Alexandre Barros<sup>112</sup> leciona:

Não se confunde processo com procedimento. Processo é o meio ou instrumento de composição da lide. Se o procedimento, como já vimos, é a marcha dos atos processuais, coordenados sob formas e ritos, o processo, por seu turno, tem significado diverso, porquanto constitui uma relação de direito que se estabelece entre seus sujeitos durante a substanciação do litígio.

Pertinente salientar o disposto no artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais, o qual determina a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil nas execuções judiciais de Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias<sup>113</sup>.

---

<sup>111</sup> FERREIRA, Abel Henrique. Direito Tributário em Questão. Número 5. Porto Alegre: Revista da Fundação da Escola Superior de Direito Tributário, 2010, página 22.

<sup>112</sup> BARROS, Alexandre. Procedimento Administrativo Tributário. São Paulo: Atlas, 1996, p. 36.

<sup>113</sup> Nestes casos, só é possível a aplicação das normas do Código de Processo Civil nas circunstâncias em que a Lei das Execuções Fiscais for omissa, e desde que os institutos sejam compatíveis e harmoniosos.

O Código de Processo Civil, que entrou em vigor em março de 2016, dispõe de regulamentação própria de incidente processual para a discussão da desconsideração da personalidade jurídica para responsabilizar os gerentes.

Estabelece, pois, o redirecionamento da execução fiscal e concede ao administrador da pessoa jurídica executado a possibilidade de exercer os direitos constitucionais do contraditório e do duplo grau de jurisdição.

O novo incidente criado do Código de Processo Civil de 2015, além de solucionar a anterior insegurança jurídica que pairava sobre o instituto de exceção ao princípio da autonomia patrimonial, também resolve as lacunas do procedimento de desconsideração da personalidade jurídica presentes na Lei nº 6.830/80.

Isto posto, claramente aplicável às Execuções Fiscais.

O artigo 50º do Código Civil dispõe sobre a obrigação dos administradores a responder com seu patrimônio pessoal aos débitos da pessoa jurídica em casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial pelo abuso da personalidade jurídica.

A respeito deste dispositivo legal, ensina Wald<sup>114</sup>:

A regra do art. 50 do Código Civil é de natureza excepcional e restritiva e só deve incidir nas situações expressamente identificadas no dispositivo legal, não implicando em descontinuidade da atividade empresarial ou extinção da sociedade.

---

<sup>114</sup> WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 233.

O entendimento de Pontes de Miranda<sup>115</sup> sobre a legítima objetividade do direito à personalidade jurídica embasa, como pressuposto amplamente reconhecido, as decisões judiciais acerca da desconsideração da personalidade jurídica<sup>116</sup>.

O Direito Tributário não submete-se ao Direito Civil.

Existe uma compatibilização dos preceitos civis e tributários, uma concordância dos institutos no ordenamento jurídico na busca pela harmonização constitucional<sup>117</sup>.

No tocante à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, Ricardo Mariz de Oliveira leciona<sup>118</sup>:

No âmbito do Direito Tributário, sempre houve casos em que a desconsideração da personalidade jurídica foi adotada como meio de coibir a evasão fiscal, agora, portanto, ganhando o reforço da norma escrita.

Dessa maneira, o artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional, está em harmonia com o artigo 50 do Código Civil, na medida em que responsabiliza os gerentes que agiram com excesso de poderes ou infração à lei, bem como o artigo 126º, III, do Código Tribu-

---

<sup>115</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de Direito Privado. Campinas: Editora Bookseller, 1999, página 423.

<sup>116</sup> Recurso Especial nº 1161661/AL. EMENTA: TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICCIONAL - IMPOSTO SOBRE A RENDA - RECOLHIMENTO A DESTEMPO - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE - AUSÊNCIA DE RETENÇÃO PELO RESPONSÁVEL - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA. 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide. 2. A responsabilidade tributária é, em regra, objetiva, e tem por causa a mora, fato objetivo caracterizado pela impontualidade no pagamento do crédito tributário. 3. O regime de recolhimento antecipado do imposto sobre a renda não exime o contribuinte de declarar corretamente a base de cálculo do tributo. 4. O contribuinte responde pelo pagamento dos juros de mora devidos pela impontualidade do pagamento do imposto sobre a renda não descontado pelo agente de retenção. 5. Recurso especial provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 28/06/2010).

<sup>117</sup> “Hoje está claro, para todos, não existir um problema de coordenação entre Direito Tributário e Direito Civil, como que a prevalecer um ou outro, como se fossem “ordens jurídicas” distintas ou alguma espécie de subordinação (...) a prevalência seja exclusivamente do Direito Constitucional.”, TORRES, Heleno Tavera. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 78.

<sup>118</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 194.

tário Nacional, o qual estabelece o sentido do critério de “unidade econômica ou profissional” em consonância com a “confusão patrimonial” determinada pelo artigo 50º do Código Civil.

Em síntese, a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica é pertinentemente legítima no âmbito da matéria tributária, e o regime do artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser utilizado com a finalidade de restringir a manipulação fraudulenta da administração gerenciada abusivamente e garantir o cumprimento das obrigações tributárias.

### 2.2.3 Natureza

A responsabilidade objetiva atribuída aos administradores de bens de terceiro no artigo 134º, inciso III, do Código Tributário Nacional, tem natureza subsidiária.

Essa hipótese de responsabilidade tributária resulta de atos praticados pelo administrador com imperícia, negligência, imprudência ou omissão<sup>119</sup> e que geram impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica contribuinte.

Então, somente após a tentativa de cobrança infrutífera do Fisco ao contribuinte é que se executará o patrimônio do responsável.

No artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional, a responsabilidade subjetiva dos administradores e gerentes das pessoas jurídicas tem natureza pessoal e intransferível<sup>120</sup>.

Ocorre somente quando verificada fraude, conluio, sonegação e outros ilícitos que geram a obrigação tributária do administrador<sup>121</sup>.

---

<sup>119</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional, 3ª. edição, V. 2, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 271.

<sup>120</sup> Conforme disposto no artigo 137º, inciso III, a responsabilidade é pessoal do agente que infringiu dolosamente. Concluimos que a letra a) deste dispositivo, que se refere aos sujeitos do artigo 134º, está, na realidade, referindo-se ao inciso I, do artigo 135º.

<sup>121</sup> REIS JUNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores pelos Débitos Tributários da Pessoa Jurídica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 15, n.º 75, mai./jun. 2007, p. 32.

Explica Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>122</sup>:

Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e, sim, subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervirem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135, o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal; o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.

O elemento fundamental da responsabilidade pessoal é a prática dolosa de atos contra a pessoa jurídica, e isso levou o legislador “a considerar responsáveis não os contribuintes representados, mas exclusivamente os representantes”<sup>123</sup>.

Entretanto, frisamos o caráter excepcional da aplicação da responsabilidade subjetiva dos administradores pela dificuldade da apuração de provas que fundamentam a desconsideração da personalidade jurídica<sup>124</sup>.

Em conclusão, os regimes dos artigos 134º e 135º do Código Tributário Nacional geram consequências jurídicas diversas e requisitam provas de diferentes elementos para a devida responsabilização tributária dos administradores.

---

<sup>122</sup> COÊLHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário. 6ª. edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 628.

<sup>123</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Execução Fiscal, in Revista de Estudos Tributários. V. 1, nº. 1, maio/jun., 2015, p. 12.

<sup>124</sup> Agravo em Recurso Especial nº 771043. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INVERSÃO DO JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. RECURSO IMPROVIDO. 1. Tendo as instâncias ordinárias, com base nos fatos e nas provas dos autos, apontado motivação mais que suficiente para a desconsideração da personalidade jurídica, a inversão do julgado, tal como pretende a agravante, pressupõe a desconstituição das premissas fáticas traçadas, o que encontra óbice, consoante asseverado na decisão monocrática agravada, no enunciado n. 7 da Súmula desta Casa. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Marco Aurélio Belizze, publicado em 17/09/2015).

### 2.2.3.1 Ônus da Prova

Os dispositivos legais não são claros a respeito do sujeito ao qual cabe o ônus da prova e tampouco qual prova é necessária na devida responsabilização tributária dos administradores das pessoas jurídicas.

Com isso, recorreremos à jurisprudência, especialmente do Superior Tribunal de Justiça e também à doutrina, com a pretensão de resolver tais lacunas.

Cabe ao Fisco, tanto no procedimento administrativo<sup>125</sup>, quanto no processo judicial<sup>126</sup>, a apuração das provas de conduta dolosa ou culposa dos administradores para a devida responsabilização tributária nos moldes dos artigos 134º e 135º do Código Tributário Nacional.

O *caput* do artigo 142º do Código Tributário Nacional define o objetivo do procedimento administrativo, cabível à Administração Fazendária, no sentido de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montan-

---

<sup>125</sup> REIS JUNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores pelos Débitos Tributários da Pessoa Jurídica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 15, n.º 75, mai./jun. 2007, p. 32.

<sup>126</sup> Recurso Especial nº. 1591419/DF. EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. MICROEMPRESA. EXTINÇÃO REGULAR. INCLUSÃO DO SÓCIO-GERENTE NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. ART. 9º DA LC N. 123/2006. ARTIGOS 134, VII, E 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA 1. O art. 9º, § 4º, da LC n. 123/2006 não estabelece hipótese nova para o reconhecimento da responsabilidade tributária do sócio-gerente de micro e pequenas empresas, tratando tão somente da possibilidade de baixa do ato constitutivo da sociedade empresária e esclarecendo que a consumação desse fato não implica em extinção de eventuais obrigações tributárias nem da responsabilidade tributária. 2. Esse dispositivo remete às hipóteses de responsabilidade tributária previstas nos artigos 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional. **3. Enquanto a responsabilidade subsidiária de que trata o inciso VII do art. 134 do CTN está limitada ao patrimônio social que subsistir após a liquidação, a responsabilidade pessoal decorrente da aplicação do art. 135, III, do CTN não encontra esse limite, podendo o sócio responder integralmente pelo débito com base em seu próprio patrimônio, independente do que lhe coube por ocasião da extinção da pessoa jurídica.** 4. Na prática, em execução fiscal proposta em desfavor de micro ou pequena empresa regularmente extinta, é possível o imediato redirecionamento do feito contra o sócio, com base na responsabilidade prevista no art. 134, VII, do CTN, cabendo-lhe demonstrar a eventual insuficiência do patrimônio recebido por ocasião da liquidação para, em tese, poder se exonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos. Feita essa demonstração, se o nome do sócio não estiver na CDA na condição de corresponsável, **caberá ao fisco comprovar as situações que ensejam a aplicação do art. 135 do CTN, a fim de prosseguir executando os débitos que superarem o crédito recebido em face da liquidação da empresa.** 5. Hipótese em que, considerada a situação fática descrita no acórdão a quo, a qual revela ter havido liquidação regular da pessoa jurídica, deve-se reconhecer a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, com base no art. 134, VII, do CTN. 6. Recurso especial provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 20/09/2016.) Grifo nosso.

te do tributo devido, identificar o sujeito passivo, contribuinte original e responsáveis tributários e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

É indispensável a coleta dos elementos probatórios no procedimento administrativo investigativo realizado pelo Fisco para fundamentar o lançamento e a posterior emissão da Certidão de Dívida Ativa<sup>127</sup>.

Além disso, a emissão da Certidão de Dívida Ativa, como título executivo extrajudicial, que contém o nome do devedor - contribuinte e responsáveis -, o fundamento legal da responsabilidade e o número do processo administrativo que ensejou apuração da responsabilidade<sup>128</sup>, desonera a Administração Tributária de colher mais provas no âmbito da Execução Fiscal<sup>129</sup>.

No momento em que a Administração Tributária colhe provas da responsabilidade no procedimento administrativo e inscreve o nome do administrador juntamente com o da pessoa

---

<sup>127</sup> A Certidão de Dívida Ativa é o título executivo extrajudicial que enseja o ajuizamento da Execução Fiscal e, portanto, tem presunção de liquidez e certeza, nos termos dos artigos 783º e 784º, IX, do Código de Processo Civil, artigo 204º, do Código Tributário Nacional e artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais nº. 6.883/80.

<sup>128</sup> Coaduna-se a este a lição de Leandro Paulsen, que reforça o entendimento de que “a certidão de dívida ativa, para construir título idóneo e suficiente ao redirecionamento da execução contra o responsável, deve apontar não apenas o seu nome, mas também o fundamento legal da responsabilidade e o número do processo administrativo que apurado o seu pressuposto de fato específico e ensejada a defesa do responsável”, in Responsabilidade Tributária: Processo Administrativo e Execução Fiscal, Revista Jurídica Empresarial, maio/junho, 2009.

<sup>129</sup> Recurso Especial nº. 1.101.728/SP. EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que **"a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco"** (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 23/03/2009). Grifo nosso.



jurídica no título executivo extrajudicial, é invertido o ônus da prova e cabe ao gestor comprovar a ausência das circunstâncias que implicam a responsabilidade tributária<sup>130</sup>.

Resumidamente, as Execuções Fiscais, normalmente, fundamentam-se no título executivo extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa pelo seu efeito de prova pré-constituída.

A jurisprudência deparou-se com a problemática da aplicação do instituto da descon sideração da personalidade jurídica para alcançar os bens dos administradores inscritos na Certidão de Dívida Ativa juntamente com as pessoas jurídicas como devedores subsidiários.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no Acórdão do Recurso Especial nº 1.110.925/SP<sup>131</sup>.

---

<sup>130</sup> Recurso Especial nº. 1.104.900/ES. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, **mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"**. 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem **os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal**, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (Superior Tribunal de Justiça, Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 25/03/2009). Grifo nosso.

<sup>131</sup> Recurso Especial nº 1.110.925/SP. EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. 1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. **É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.** 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Teori Albino Zavaski, julgado em 04/05/2009). Grifo nosso.

Uma vez que a Certidão de Dívida Ativa possui presunção de certeza e liquidez, e a prova de inexistência de responsabilidade é trabalhosa.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu que o recurso cabível de afastamento da presunção de legitimidade do título executivo extrajudicial são os Embargos do Devedor propostos pelo administrador, com o objetivo de dilatar o prazo de produção de provas.

Quanto à responsabilização dos administradores que não foram inscritos juntamente à pessoa jurídica na Certidão de Dívida Ativa, o Superior Tribunal de Justiça posicionou-se no sentido de o ônus da prova dos elementos caracterizadores da responsabilidade nestes casos, enquadrados no regime do artigo 135º do Código Tributário Nacional, também recair sobre o Fisco<sup>132</sup>.

A Excelentíssima Ministra do Superior Tribunal de Justiça Eliana Calmon esclarece que “a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional é suje-

---

<sup>132</sup> AgRg no Agravo de Instrumento nº. 1.346.462/RJ. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÓCIOS QUE NÃO CONSTAM DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E QUE SE RETIRARAM DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA ANTERIORMENTE À DISSOLUÇÃO IRREGULAR. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. SÚMULA N. 83 DO STJ. 1. Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão que negou provimento ao agravo de instrumento em razão da ausência de prequestionamento e porque o entendimento jurisprudencial pacífico do STJ é contrário à pretensão recursal. 2. Pelo fato de não se constatar o respectivo prequestionamento, o recurso especial não merece ser conhecido quanto à alegação de violação dos artigos 105 e 123 do Código Tributário Nacional, bem como do art. 6o, § 1o, da LICC, porquanto só o efetivo debate a respeito da matéria contida nos dispositivos legais tidos por violados é que caracteriza referido requisito. Incidência da Súmula n. 282 do STF. **3. É pacífico no âmbito da Primeira Seção do STJ o entendimento de que o redirecionamento de execução fiscal a sócios que não constam da certidão de dívida ativa como co-responsáveis tributários está vinculada à comprovação, por parte da exequente, dos requisitos do art. 135 do CTN.** Matéria decidida em sede de recurso representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC. Precedentes: REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 23/03/2009; AgRg no Ag 1.265.124/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/05/2010. 4. A presunção de dissolução irregular da sociedade empresária, conquanto fato autorizador do redirecionamento da execução fiscal à luz do preceitua a Súmula n. 435 do STJ, não serve para alcançar ex-sócios, que não mais compunham o quadro social à época da dissolução irregular e que não constam como co-responsáveis da certidão de dívida ativa, salvo se comprovada sua responsabilidade, à época do fato gerador do débito exequendo, decorrente de excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, conforme dispõe o art. 135 do CTN. Precedentes: EREsp 100739/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 28/02/2000; EAgr 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 01/02/2011; REsp 1.217.467/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 03/02/2011; REsp 824.503/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 13.8.2008; REsp 728.461/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 19/12/2005. 5. Agravo regimental não provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicado em 24/05/2011). Grifo nosso.

tiva e refere-se às infrações à lei comercial, civil, trabalhista etc., e não ao mero inadimplemento da obrigação tributária”<sup>133</sup>.

Neste mesmo sentido, Botallo também assenta o entendimento na doutrina de que a incidência do ônus da prova cabe ao Fisco nos casos de obrigação tributária a cargo da sociedade decorrente de alguma das causas apontadas no artigo 50º do Código Civil alinhado ao artigo 135º do Código Tributário Nacional<sup>134</sup>.

No processo judicial da Execução Fiscal a mera insuficiência patrimonial não fundamenta a propositura do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica<sup>135</sup>.

---

<sup>133</sup> Recurso Especial nº. 923909/RS. EMENTA: TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIO – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO - ÔNUS DA PROVA - CREDOR - RESPONSABILIDADE OBJETIVA: IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES. 1. **Esta Corte fixou o entendimento no sentido de que para haver o redirecionamento da execução fiscal ao terceiro que não consta na CDA, com base no art. 135 do CTN, faz-se mister a prova da responsabilidade tributária pela Fazenda Pública.** 2. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é subjetiva e refere-se às infrações à lei comercial, civil, trabalhista etc., e não ao mero inadimplemento da obrigação tributária. 3. Recurso especial não provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 14/08/2008). Grifo nosso.

<sup>134</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 193.

<sup>135</sup> Súmula nº. 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” (Superior Tribunal de Justiça. Órgão Julgador - Primeira Seção, publicada em 13/05/2010).

E apenas o descumprimento do pagamento do débito também não justifica a responsabilidade tributária do gestor, pois o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, conforme já pacificado pelo Supremo Tribunal de Justiça<sup>136</sup>.

A conduta de infração à lei referida no *caput* do artigo 135º do Código Tributário Nacional engloba, dentre tantos atos, a dissolução irregular da sociedade<sup>137</sup>.

---

<sup>136</sup> Recurso Especial nº 829.086-RS, Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135, III DO CTN – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA – ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTS. 458, III E 535, II DO CPC – EXAME PREJUDICADO.1. Uma vez prequestionada a matéria objeto de insurgência no recurso especial, julga-se prejudicado o exame da alegação de ofensa aos arts. 458, III e 535, II do CPC. 2. **É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios.** 3. Entretanto, em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 4. Tratando-se de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais devem provar que não agiram com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, para se eximirem da obrigação. 5. Recurso especial parcialmente provido. (Superior Tribunal de Justiça. Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 14/06/2006). Grifo nosso. No mesmo sentido, Recurso Especial n.º 813.364, Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 135 DO CTN NÃO CONFIGURADA. PRECEDENTES. VIOLAÇÃO AO ART. 338 DO CÓDIGO COMERCIAL NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. - O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, CTN). - **O simples inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal**, bem como a alegada dissolução irregular da empresa depende de prova de que os sócios-gerentes agiram dolosa ou culposamente na administração da empresa. - A configuração do prequestionamento envolve a emissão de juízo decisório sobre a questão jurídica controvertida. - Recurso especial conhecido, mas improvido. (Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 12/05/2006). Grifo nosso.

<sup>137</sup> Renato Lopes Becho leciona “E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes”, in *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 176-178.

A jurisprudência unificou o entendimento de que a prova de dissolução irregular da pessoa jurídica enseja a responsabilidade tributária dos gerentes<sup>138</sup>, mesmo nos casos em que o nome do gestor não está inscrito na Certidão de Dívida Ativa<sup>139</sup>.

O ônus da prova em caso de dissolução irregular da pessoa jurídica<sup>140</sup> é do administrador, conforme Decisão de Afetação de Temas Repetitivos no Recurso Especial<sup>141</sup>, tendo em

<sup>138</sup> Recurso Especial nº 260.524/RS. EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DIRETORES. NÃO APURAÇÃO DE ATO ILÍCITO. RESPONSABILIDADE INEXISTENTE. I - Não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócios, diretores ou gerentes, prevista no art. 135, III, do CTN, sem que seja antes apurada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. II - Não ocorre a substituição tributária pela simples circunstância de a sociedade achar-se em débito para com o fisco. III - Não é responsável tributário pelas dívidas da sociedade o sócio-gerente que transferiu regularmente suas cotas a terceiros, continuando, com estes, a empresa. IV - A responsabilidade tributária solidária prevista nos Artigos 134 e 135, III alcança o sócio-gerente que liquidou irregularmente a sociedade limitada. **O sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio. Ele responde, não pela circunstância de a sociedade estar em débito, mas por haver dissolvido irregularmente a pessoa jurídica.** (Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 01/10/2001). Grifo nosso.

<sup>139</sup> AgRg no Agravo de Instrumento nº. 1.105.993/RJ. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. POSSIBILIDADE. FATO GERADOR OCORRIDO À ÉPOCA EM QUE O SÓCIO INTEGRAVA O QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de redirecionamento de execução fiscal contra sócio-gerente da empresa irregularmente dissolvida. O agravante alega, em síntese, que o fato de ter se retirado da empresa antes de sua dissolução irregular obsta o redirecionamento da execução fiscal contra ele, a despeito de que integrava o quadro societário da sociedade à época do fato gerador. 2. A irresignação do agravante vai de encontro ao **entendimento já pacificado por esta Corte no sentido de que a dissolução irregular da sociedade, fato constatado pelo acórdão recorrido, autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador. Dessa forma, independentemente de constar ou não da CDA o nome do sócio alvo do redirecionamento da execução, é lícita a inclusão dele no pólo passivo da ação executiva.** 3. Agravo regimental não provido. (Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 10/09/2009). Grifo nosso.

<sup>140</sup> A Súmula nº. 435 define os limites da presunção de dissolução irregular da pessoa jurídica. Enunciado: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente.” (Superior Tribunal de Justiça, Órgão Julgador S1 - Primeira Seção, julgado em 14/04/2010).

<sup>141</sup> Recurso Especial nº. 1017732/RS. EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – OFENSA AO ART. 535, II DO CPC – INOCORRÊNCIA – DISSOLUÇÃO IRREGULAR – SÓCIO-GERENTE – REDIRECIONAMENTO – INTERPRETAÇÃO DO ART. 135, INCISO III, DO CTN. 1. Não viola o art. 535, II do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, embora rejeitando os embargos de declaração, examina motivadamente todas as questões pertinentes. 2. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei, de modo a ensejar a redirecionamento da execução para a pessoa dos sócios. 3. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 4. **Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.** 5. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta. 6. Imposição da responsabilidade solidária. 7. Recurso especial parcialmente provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 25/03/2008). Grifo nosso.

vista que “a dissolução irregular da sociedade implica presunção de apropriação ilícita dos bens”<sup>142</sup> da pessoa jurídica e constitui a infração legal da confusão patrimonial.

Para a concretização da responsabilidade do administrador nos termos do artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional, é substancial a prova do dolo na conduta ilícita do administrador<sup>143</sup> no fato gerador da relação jurídica da dívida tributária entre o contribuinte originário e a Administração Fazendária.

Leciona Maria Rita<sup>144</sup> a respeito da constitucionalidade da prova do dolo:

Ocorre que a separação das personalidades, e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsabilizado por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.

---

<sup>142</sup> MACHADO, Daniel Carneiro. O Redirecionamento da Execução Fiscal contra o Sócio-Gerente e a Prescrição Intercorrente, in Coleção Jornada de Estudos ESMAF. Brasília: Escola da Magistratura Federal da 1ª Região, 2009, p. 50.

<sup>143</sup> Recurso Especial n.º 174.532/PR, EMENTA: TRIBUTÁRIO. SÓCIO-GERENTE E/OU DIRETOR DA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTOS. ART. 135, III, DO CTN. DOLO. COMPROVAÇÃO IMPRESCINDÍVEL. 1. A responsabilidade do gerente ou diretor de pessoa jurídica de direito privado pelo não-pagamento de tributo no prazo estipulado **decorre de atuação dolosa que deve ser cabalmente provada**. 2. Recurso Especial conhecido, porém improvido. (Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 21/08/2000). Grifo nosso.

<sup>144</sup> FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o Direito Tributário - Teoria e Prática como Instrumentos para a Construção da Verdade Jurídica. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 140-141.

O ônus da prova do caráter doloso do gestor recai outra vez ao Fisco<sup>145</sup>, consequentemente, ao gestor investigado recai o ônus de provar a negativa do dolo na sua conduta.

Vislumbramos, assim, a *diabolica probatio* para demonstrar e negar a culpa subjetiva dolosa da conduta do administrador.

A norma legal deveria conter parâmetros objetivos para não beirar o impossível nos casos de responsabilidade pelo artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Por último, mas não menos importante, a jurisprudência também pacificou o entendimento de que somente os gerentes de fato respondem mediante a desconsideração da personalidade jurídica, prevalecendo novamente o princípio da responsabilidade subjetiva e não a simples presunção.

---

<sup>145</sup> Recurso Especial nº. 1.255.552/RS. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDA APENAS CONTRA A PESSOA JURÍDICA. **CABE AO FISCO A PROVA DOS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CPC, PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.** AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7 DESTA CORTE. 1. Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que ele se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a impossibilidade de redirecionamento da execução na hipótese, tendo consignado expressamente que "não há nos autos nenhum indício de que os sócios tenham agido com fraude ou excesso de poderes, não cabendo, portanto, o redirecionamento da execução contra eles com base no simples inadimplemento de tributos" (fl. 39). Aquela Corte afirmou, ainda, que "a insuficiência de ativo para satisfação dos créditos tributários não justifica, na forma do art. 135, inc. III, do CTN, a responsabilização dos gestores" (fl. 41). 2. O Tribunal de origem não afastou totalmente a possibilidade de responsabilização dos sócios gerentes da empresa falida pelo crédito tributário, antes, apenas extinguiu a execução fiscal em razão da inexistência de ativos da massa falida para solver o crédito. No entanto, uma vez presentes os pressupostos fáticos e jurídicos, poderia ser proposta execução fiscal contra os sócios da empresa falida, de forma justificada e com a comprovação dos requisitos do art. 135, III, do CTN, quais sejam, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. 3. É cediço nesta Corte que, **promovida a execução fiscal apenas contra a pessoa jurídica, cabe ao Fisco a prova da prática de atos capazes de responsabilizar os sócios gerentes pelo crédito tributário, na forma do art. 135, III, do CTN, para fins de redirecionamento de execução fiscal.** Assim, se o Tribunal de origem entendeu que não havia tal comprovação dos autos da presente execução fiscal, forte no que salientou o juiz sentenciante no sentido de que "nenhuma das condutas da diretoria relatadas pelo síndico da massa falida e apontadas pela Fazenda Nacional na petição das fls. 78-80 configura infração à lei hábil a ensejar o redirecionamento, visto que o simples insucesso nos negócios e a gerência inábil não são suficientes para tanto" (fl. 39), não é possível a esta Corte infirmar as conclusões adotadas no origem quanto ao ponto, haja vista a necessidade de revolvimento do contexto fático probatório dos autos para chegar a conclusão diversa, providência que encontra óbice no teor da Súmula n. 7 desta Corte. 4. Recurso especial não provido. (Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 30/08/2011). Grifo nosso.

Sendo assim, resta impossível a penhora dos bens de sócio que jamais exerceu a gerência ou a diretoria<sup>146</sup>.

Estamos, portanto, mais uma vez diante do instituto da *diabolica probatio*, pela dificuldade na produção da prova negativa pelos administradores de direito que nunca exerceram de fato suas funções.

### 2.2.3.2 Benefício da Excussão

O parágrafo primeiro do artigo 795º do Código de Processo Civil prevê o benefício da excussão aos sócios responsáveis pelo pagamento da dívida da sociedade.

E o artigo 4º da Lei de Execuções Fiscais, no seu parágrafo 3º, estipula que bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida e para tanto, os responsáveis poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida.

Apesar de suscetível de controvérsia, a interpretação que fazemos é que estes dispositivos não são cabíveis quando verificada a responsabilidade pessoal do sócio-gestor.

O direito de exigir a anterior excussão dos bens da pessoa jurídica pertence apenas aos responsáveis subsidiários.

### 2.2.4 Marcha Processual

O procedimento administrativo tem suma importância na marcha processual do redirecionamento da execução fiscal aos administradores responsáveis no regime do Brasil, na

---

<sup>146</sup> Recurso Especial nº. 8.711/RS. EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - PENHORA DE BENS DE PATRIMÔNIO PESSOAL DE SÓCIO QUE NÃO EXERCEU FUNÇÃO DE DIREÇÃO - DECRETO-LEI Nº 3.708/19, ART. 16 E CTN, ART. 135, III - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. **É impossível a penhora dos bens do sócio que jamais exerceu a gerência, a diretoria ou mesmo representasse a empresa executada. Há de ser utilizada a teoria da desconsideração de personalidade jurídica, prevalecendo o princípio da responsabilidade subjetiva, e não a simples presunção.** Recurso conhecido, mas desprovido. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Peçanha Martins. Publicado em 17/12/1992). Grifo nosso.



medida em que o Fisco inicia a apuração de provas muito antes da emissão da Certidão de Dívida Ativa que instrui o processo judicial.

No âmbito do procedimento administrativo, deve ser averiguada a liquidez e a exigibilidade<sup>147</sup> do crédito da obrigação tributária, e ao contribuinte e ao responsável tributário acusados deve ser concedido o direito de defesa mediante recurso à notificação do lançamento de ofício.

Esta prerrogativa não pode ser suprimida, tendo em vista sua base constitucional, nos termos do inciso LIV do artigo 5º da Constituição Federal, que determina que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal.

Também são assegurados os direitos fundamentais do contraditório e da ampla defesa aos acusados tanto durante o processo administrativo, quanto durante o processo judicial, pelo inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal.

A Administração Tributária, então, fundamenta o pronunciamento do contencioso administrativo fiscal e, caso presumido o débito incontroverso na esfera administrativa, oficializa a inscrição na dívida ativa em ato de controle administrativo de legalidade<sup>148</sup> pela emissão da Certidão de Dívida Ativa em nome do contribuinte principal e dos responsáveis tributários.

O procedimento administrativo no Brasil foi criado com base no modelo anglo-saxônico, separando completamente o Judiciário da Administração Pública<sup>149</sup> e, por conseguinte, o

---

<sup>147</sup> Conforme artigos 783º, e 784º, inciso IX, ambos do Código de Processo Civil.

<sup>148</sup> Nos termos do artigo 2º, § 3º, da Lei de Execução Fiscal nº 6.830/80.

<sup>149</sup> Diferentemente do modelo francês, o qual nasceu do regime liberal que buscava garantir a separação concreta dos poderes durante a Revolução Francesa. Conforme a lição de Cledi de Fátima Manica Moscon, era concedido força vinculativa ao julgamento do contencioso administrativo francês por meio da “jurisdição administrativa”, ou seja, caráter de coisa julgada às contendas administrativas, pois os liberais consideravam inadequada a intervenção judicial no poder executivo, in Breves notas sobre a história do contencioso administrativo do Direito francês e português do século XIX, Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 7, nº. 42, nov./dez. de 2009, p. 122.

pronunciamento do Fisco na esfera administrativa não tem força vinculativa de coisa julgada, pois não há jurisdição administrativa no modelo brasileiro.

Ocorre apenas a expedição da Certidão de Dívida Ativa com caráter de título executivo extrajudicial que ensejará o fundamento legal do processo judicial.

Encontramos os fundamentos legais do processo judicial de responsabilização tributária dos administradores na Lei de Execuções Fiscais nº. 6.830, de 22 de setembro de 1980, bem como no Código de Processo Civil.

O foro competente está regido pelo disposto no artigo 45º, § 5º, do Código de Processo Civil, que define pelo domicílio da residência do executado, ou onde for encontrado.

A Execução Fiscal é um processo judicial cível, instruído com o título executivo extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa, na qual são inscritos a pessoa jurídica contribuinte e seu administrador responsável tributário.

A defesa do gestor, pela sua dificuldade demandar maior prazo do que uma simples contestação, pode ser feita mediante embargos à execução<sup>150</sup>.

---

<sup>150</sup> Essa é a posição do Superior Tribunal de Justiça na ementa do Recurso Especial 1.104.900/ES descrita na nota de rodapé 130.

Nos casos em que somente a pessoa jurídica contribuinte está inscrita na Certidão de Dívida Ativa<sup>151</sup>, bem como nos casos em que é verificada a responsabilidade pessoal do gestor da pessoa jurídica, a Administração Tributária deve interpor o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica apenso à Execução Fiscal visando a comprovar os elementos caracterizadores da responsabilidade tributária do regime do artigo 135º do Código Tributário Nacional.

Não seria possível, em sede de Execução Fiscal, criar uma fase de conhecimento para apuração da *causa debendi*<sup>152</sup>.

Além disso, o dolo dos atos praticados com excesso ou abuso de poder não pode ser presumido.

Portanto, caso o administrador não tenha sido sujeito passivo no procedimento administrativo, tampouco esteja inscrito na Certidão de Dívida Ativa, verificamos claramente a obrigatoriedade do processamento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica para atingir os bens do responsável mediante o redirecionamento da Execução Fiscal.

---

<sup>151</sup> A lei não prevê a execução fiscal instruída sem o título executivo extrajudicial, e ainda há muita controvérsia e insegurança jurídica, entretanto o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou contrário à execução fiscal de sujeitos estranhos ao procedimento administrativo que não são inscritos na Certidão de Dívida Ativa, na medida em que violaria os direitos fundamentais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Recurso Extraordinário nº. 608.426/PR. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários, etc). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, **embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade para qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio.** Agravo regimental ao qual se nega provimento. (Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Joaquim Barbosa, publicado em 24/10/2011). Grifo nosso.

<sup>152</sup> RODRIGUES, Claudia. Processo Administrativo - A Imprescindibilidade para a Apuração da Responsabilidade Tributária do Art. 135, III, do CTN e o Redirecionamento da Execução Fiscal, in Revista Jurídica Conjuntura. Ano VII, nº. 148, p. 29.

Tal incidente é uma inovação do Código de Processo Civil, Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015, e está disposto nos artigos 133º a 137º do Capítulo IV.

O artigo 133º do Código de Processo Civil dispõe sobre a legitimidade ativa do Incidente por parte do Ministério Público, além das partes que compõem o processo principal, como segue abaixo descrito:

Art. 133. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconconsideração inversa da personalidade jurídica.

Os pressupostos previstos no parágrafo primeiro do artigo 133º do Código de Processo Civil são baseados no desvio de finalidade e na confusão patrimonial dispostos no artigo 50º do Código Civil, em conformidade e harmonia ao artigo 135º, inciso III, do Código Tributário Nacional, o qual responsabiliza os administradores por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Reforçando este entendimento, Bottallo<sup>153</sup> elucida:

A figura trazida pelo artigo 50 do Código Civil possui a mesma finalidade do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. O reconhecimento de pontos de convergência entre estas duas figuras permitiu concluir que para responsabilizar a pessoa jurídica ao modo da desconconsideração, os eventos aptos para tanto seriam os previstos no artigo 50 do Código Civil, pois expressamente indicados pela lei civil.

Enfatizamos o parágrafo segundo do artigo 133º do Código de Processo Civil, no tocante à aplicação da desconconsideração inversa da personalidade jurídica, outra inovação significativa na legislação.

---

<sup>153</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 193.

Dito isso, analisaremos o artigo 134º:

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

Embora o artigo 134º do Código de Processo Civil estabeleça a instauração do incidente de consideração da personalidade jurídica em todas as fases do processo de conhecimento, bem como no cumprimento de sentença e na execução, a doutrina entende que o procedimento não pode ser recebido na petição inicial.

Isto ocorre pela qualidade meramente acessória do Incidente, pois provoca a suspensão e influencia o mérito da Execução Fiscal - o processo principal<sup>154</sup>.

Não se trata de ação autônoma, e se a desconsideração for requerida na petição inicial, a citação deve ser realizada ou ao sócio ou à pessoa jurídica, não podendo ambos ocupar a posição exequida no mesmo processo.

A garantia constitucional dos direitos ao contraditório e à ampla defesa do réu está destacada no diploma do artigo 135º do Código de Processo Civil, pela previsão de contraposição de provas, conforme segue descrito:

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

---

<sup>154</sup> SOUZA, Gustavo Lopes. Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 13, nº 75, maio/junho de 2015, p. 138.

Por meio desse incidente, é possível atingir a verdade jurídica acerca do fato incontroverso, na lição de Souza<sup>155</sup>.

Observamos a previsão da garantia do duplo grau de jurisdição retratado na possibilidade de recorrer da decisão interlocutória no artigo 136º do Código de Processo Civil, conforme segue abaixo reproduzido:

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Verificados os requisitos da desconconsideração da personalidade jurídica e apurada a responsabilidade subjetiva dolosa dos gestores, os débitos tributários são transferidos, nos termos do artigo 137º do Código de Processo Civil, exposto a seguir:

Art. 137. Acolhido o pedido de desconconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

A importância da criação deste incidente processual é constatada nas palavras de Gustavo Lopes Souza<sup>156</sup>:

Ao assinalar a desconconsideração da personalidade jurídica como incidente processual, dirimiui as dúvidas recorrentes ao instituto da desconconsideração da personalidade jurídica e concedeu segurança jurídica ao instituto, tendo sempre como parâmetro o diálogo necessário entre a Constituição Federal e a legislação processual.

Em síntese, o novo incidente, inaugurado em 2015 no Código de Processo Civil, possibilita segurança jurídica ao instituto da desconconsideração da personalidade jurídica também no âmbito da Execução Fiscal, face à omissão da Lei 6.830/80 ao tema, contemplando o princípio da legalidade, bem como abordando as garantias constitucionais do devido processo legal, contraditório, ampla defesa e duplo grau de jurisdição.

---

<sup>155</sup> SOUZA, Gustavo Lopes. Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 13, nº 75, maio/junho de 2015, p. 140.

<sup>156</sup> SOUZA, Gustavo Lopes. Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 13, nº 75, maio/junho de 2015, p. 140.

Posteriormente ao julgamento do incidente, decorre o término da suspensão do processo principal e redireciona-se a Execução Fiscal ao responsável tributário.

O prazo prescricional da Execução Fiscal seria o de cinco anos a contar da citação da pessoa jurídica, nos termos do artigo 174º do Código Tributário Nacional<sup>157</sup>.

Entretanto, com base em entendimento jurisprudencial recente, o prazo quinquenal reinicia na consolidação da pretensão do redirecionamento<sup>158</sup>.

O direito de regresso, por sua vez, pressupõe o pagamento da dívida de outrem e, no caso da responsabilidade tributária pessoal do administrador, do regime do artigo 135º do Código Tributário Nacional, trata-se de pedido incabível o ressarcimento à pessoa jurídica, pois quem deu causa à dívida paga foi a conduta ilícita do próprio administrador<sup>159</sup>.

Vislumbramos a possibilidade do direito de regresso da pessoa jurídica prejudicada no descumprimento de deveres instrumentais objetivos do administrador pelo pagamento ao Fisco das obrigações acessórias.

A pessoa jurídica que arcou com as despesas das obrigações acessórias, *i.e.*, juros e multa moratórios gerados pela falta de pagamento da dívida tributária - obrigação principal -

---

<sup>157</sup> Art. 174. A ação para a cobrança de crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

<sup>158</sup> AgRg no Recurso Especial nº. 1.062.571. EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. CITAÇÃO DA EMPRESA E DO SÓCIO-GERENTE. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO. PRINCÍPIO DA ACTIO NATA. 1. O Tribunal de origem reconheceu, in casu, que a Fazenda Pública sempre promoveu regularmente o andamento do feito e que **somente após seis anos da citação da empresa se consolidou a pretensão do redirecionamento, daí reiniciando o prazo prescricional**. 2. A prescrição é medida que pune a negligência ou inércia do titular de pretensão não exercida, quando o poderia ser. 3. **A citação do sócio-gerente foi realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa. Não houve prescrição, contudo, porque se trata de responsabilidade subsidiária, de modo que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. Aplicação do princípio da actio nata**. 4. Agravo Regimental provido. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Herman Benajmin, julgado em 24/03/2009). Grifo nosso.

<sup>159</sup> AZEVEDO, Leila Katiane de Araújo. Responsabilidade dos Administradores de Empresas em Matéria Tributária in Revista de Direito Tributário, 2002, p. 247.

por conta da situação prevista no artigo 134º, inciso III, do Código Tributário Nacional, pode requerer judicialmente ressarcimento ao administrador subsidiariamente responsável, tendo em vista o caráter culposo do gestor nestes casos.

Por fim, o artigo 795º, § 3º, do Código de Processo Civil prevê o direito de regresso do sócio que pagou a dívida, nos autos do mesmo processo.

Entendemos que tal dispositivo legal só tem aplicação no regime da responsabilidade tributária subsidiária prevista no artigo 134º, inciso III, do Código Tributário Nacional.



### 3. REFORMA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Após a análise dos ordenamentos jurídicos em Portugal e no Brasil realizada nos capítulos anteriores, consideraremos uma possível e necessária reforma processual tributária no regime jurídico brasileiro com base na experiência da evolução da legislação portuguesa.

Atualmente no Brasil, além da divisão das Varas e Câmaras Cíveis e Criminais na Justiça Comum, Tribunais de Justiça e Superior Tribunal de Justiça, também existem os Tribunais destinados à resolução de causas distintivas das justiças especializadas.

Compõem estes as Varas da Justiça do Trabalho, os Tribunais Regionais do Trabalho e o Tribunal Superior do Trabalho; as Varas da Justiça Militar, os Tribunais de Justiça Militar Estaduais e o Superior Tribunal Militar; as Varas da Justiça Eleitoral, os Tribunais Regionais Eleitorais e o Tribunal Superior Eleitoral; e talvez o mais importante de todos, pela competência de guarda da Constituição Federal (nos termos do seu artigo 102º.), o Supremo Tribunal Federal.

Dênerson<sup>160</sup> fez uma análise histórica sobre a fragmentação das justiças especializadas no Brasil e concluiu que:

O Direito Constitucional, vislumbrado pela primeira vez em 1215, na Inglaterra, tornou-se hoje basilar para qualquer Estado de Direito e, no Brasil, com um Tribunal nele especializado, o Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é a de guardião da Constituição. O Direito do Trabalho e o Direito Eleitoral, surgidos após a Revolução Francesa, foram, a partir do século XIX, gradativamente implantados no Brasil culminando-se com a criação da Justiça do Trabalho e da Justiça Eleitoral na primeira metade do século XX. Mesmo os que defendem a extinção da justiça eleitoral e do trabalho, e sua incorporação à justiça estadual ou federal, concordam que, caso isto venha efetivamente a ocorrer, devem ser mantidas Varas, Câmaras e Turmas especializadas em Direito Eleitoral e Direito do Trabalho.

---

<sup>160</sup> ROSA, Dênerson Dias. Da Necessidade, nos Tribunais, de Câmaras e Turmas Especializadas em Direito Tributário. Disponível em <[www.direitonet.com.br/artigos](http://www.direitonet.com.br/artigos)>, na data de 04/08/2016.

Esse desmembramento das justiças especializadas ocorreu com o intuito de dar maior atenção às peculiaridades processuais de cada ramo do Direito, pois tornaram-se cada vez mais complexos, e efetivar ao máximo o resultado dos litígios dos cidadãos.

No que toca ao Direito Tributário, a falta de justiça tributária especializada no Brasil, assim como lacunas na legislação quanto à obrigatoriedade da pré-existência do procedimento administrativo e sobre o cabimento do ônus da prova no redirecionamento da Execução Fiscal, são alguns dos fatores que dificultam a responsabilização dos administradores responsáveis pelas dívidas tributárias das pessoas jurídicas que gerenciam.

Dito isso, analisaremos como a evolução na legislação portuguesa referente à Reversão da Execução aos administradores responsáveis pelas fiscais das pessoas coletivas serve de modelo para a reforma tributária e processual no Brasil, de forma a melhorar a eficiência do Redirecionamento da Execução Fiscal aos gestores de pessoas jurídicas.

### **3.1 Da Carência de Justiça Tributária Especializada**

Os julgadores de primeira instância dos procedimentos administrativos fiscais federais não são técnicos juristas, mas, sim, auditores fiscais.

Em segunda instância, na composição paritária, as Câmaras - os órgãos julgadores - são compostos por representantes da Fazenda e por representantes dos contribuintes, indicados por entidades de classe de representatividade nacional. Se não bastasse essa estrutura carente de juristas, como o número de julgadores é par, o voto do presidente da câmara, obrigatoriamente um representante da Fazenda, vale por dois<sup>161</sup>.

Diante deste cenário susceptível de corrupção derivada de influência política, é enfraquecida a eficácia do título executivo extrajudicial - a Certidão de Dívida Ativa -, e portanto, a Execução Fiscal (o processo judicial) perde seu elemento substancial.

---

<sup>161</sup> ROCHA, Sergio Andre. Por uma Justiça Tributária Especializada, in <<http://cnc.org.br/noticias/por-uma-justica-tributaria-especializada-sergio-andre-rocha-e-advogado-do-escritorio-bastos>> Disponível em 13/11/2006.

A Execução Fiscal, apesar de estar prevista em legislação à parte do Código de Processo Civil (Lei das Execuções Fiscais nº. 6.830/1980), é um processo judicial no âmbito do processo civil, na medida em que tramita na Justiça Comum (tanto na esfera estadual, quanto na esfera federal).

Não resta previsão de Código de Processo Tributário ou tampouco justiça tributária especializada no ordenamento jurídico brasileiro.

Como Lei Complementar, está previsto apenas o Código Tributário Nacional, o qual não abrange disposições legais acerca do processo judicial tributário.

A legislação em vigor no Brasil não prevê o processo judicial tributário de conhecimento com escopo de apurar a responsabilidade tributária.

Dispõe apenas sobre um procedimento administrativo com o objetivo de justificar o lançamento do crédito tributário e a emissão da Certidão de Dívida Ativa, que compõe título executivo extrajudicial.

Ocorre que nem sempre é concedida oportunidade de defesa no procedimento administrativo aos administradores, especialmente nos casos em que a responsabilidade tributária é averiguada tão somente no Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, apenso à Execução Fiscal já em curso.

Outro reflexo grave da lacuna omissiva na legislação brasileira é que a jurisprudência precisou decidir acerca do cabimento do ônus da prova tanto no âmbito do procedimento administrativo, quanto no processo judicial, pois não há disposição legal deliberando especificamente a respeito disso.

Em sede de Execução Fiscal não é possível elaborar uma fase de conhecimento.

A defesa pode ser instaurada em apenso, mediante Incidente de Exceção de Pré-Executividade, visando a constatar eventual causa de nulidade processual, como, a título de exemplo, a ilegitimidade passiva do administrador.

Em que pese esta modalidade de defesa seja aceita no plano jurisprudencial, também carece de previsão na legislação brasileira<sup>162</sup>.

Ou ainda, como já mostrado no capítulo anterior, a fase de conhecimento pode ser desenvolvida no Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, no casos em que a responsabilidade do administrador é suscitada após a instauração da Execução Fiscal contra a pessoa jurídica inscrita na Certidão de Dívida Ativa.

Apesar disso, o incidente está previsto apenas no Código de Processo Civil desde 2015, sem menção alguma no texto da Lei de Execução Fiscal ou no Código Tributário Nacional até o presente momento.

E, neste cenário de omissão legislativa, fica prejudicada a garantia dos direitos fundamentais dos administradores responsáveis tributários ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, prerrogativas constitucionalmente previstas<sup>163</sup>, o que contribui para a insegurança jurídica no Brasil.

---

<sup>162</sup> Recurso Especial nº. 915.503/PR. EMENTA: RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NULIDADE DA CITAÇÃO EM PROCESSO DE CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INVIABILIDADE. VALIDADE DA CITAÇÃO. TEORIA DA APARÊNCIA. PREJUDICADA A ANÁLISE. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E, NA EXTENSÃO, PROVIDO. 1. **A exceção de pré-executividade é espécie excepcional de defesa específica do processo de execução, admitida, conforme entendimento da Corte, nas hipóteses em que a nulidade do título possa ser verificada de plano, bem como quanto às questões de ordem pública, pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que desnecessária a dilação probatória.** Precedentes. 2. Os vícios e defeitos inerentes à substância da relação processual, no processo cognitivo, não são passíveis de reconhecimento de ofício, tampouco viabilizam a desconstituição do contido no título executivo, a não ser pela via incidental dos embargos do devedor, sede propícia à dilação probatória pertinente. 3. Recurso especial conhecido em parte e, na extensão, provido, prejudicada a análise da plausibilidade da aplicação da teoria da aparência, quanto à validade do ato citatório. (Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Hélio Quaglia Barbosa, julgado em 26/11/2007). Grifo nosso.

<sup>163</sup> Artigo 5º. LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (BRASIL, Constituição Federal de 1988).

Outra questão relevante havida da inadequação legislativa brasileira é a controvérsia que a jurisprudência viu-se obrigada a decidir a respeito do caráter subsidiário da responsabilização tributária no artigo 134º, inciso III, do Código Tributário Nacional.

O texto do *caput* da lei define como “solidária”<sup>164</sup>, mas também estabelece que os administradores somente responderão pelas dívidas tributárias das pessoas jurídicas “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.

A problemática foi construída em torno da própria descrição do dispositivo legal, elaboração totalmente inadequada pelo legislador.

O Supremo Tribunal Federal<sup>165</sup> fixou a responsabilização tributária, nestes casos, limitada ao patrimônio social que subsistir após a liquidação, ou seja, trata-se claramente de responsabilidade subsidiária.

Consequentemente, a jurisprudência acaba sendo a única ferramenta para solucionar as controvérsias que surgem na prática para gerar maior segurança jurídica e estabelecer os limites que a legislação brasileira omite.

Cumprе salientar que os magistrados da Justiça Comum deparam-se, todos os dias, com uma quantidade enorme de situações das mais diversas possíveis e, embora muito bem habilitados para exercer suas funções, encontram dificuldades resultantes da complexidade de conhecimento específico<sup>166</sup> necessário para julgar da melhor forma os litígios tributários.

---

<sup>164</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (...).

<sup>165</sup> Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº. 1591419/DF - já transcrito na nota de rodapé nº. 130. Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 20/09/2016.

<sup>166</sup> Sobre a complexidade da legislação em diferentes ramos do Direito, Dênerson Dias sustenta que “se a complexidade da normatização legal resultou nos advogados se especializando em Direito Tributário, Direito Ambiental, Direito Civil (em geral), Direito de Família, Direito Comercial (em geral), Direito Falimentar, Direito Agrário, Direito Administrativo, Direito do Consumidor, dentre outros mais, não é razoável esperar-se que um órgão julgador detenha amplos conhecimentos em todas estas áreas. Contudo, as Câmaras e Turmas Cíveis, nos Tribunais da Justiça Comum, diariamente se deparam com questões pertinentes a todas estas áreas e outras mais”, *in* Da Necessidade, nos Tribunais, de Câmaras e Turmas Especializadas em Direito Tributário. Disponível em <[www.direitonet.com.br/artigos](http://www.direitonet.com.br/artigos)>, na data de 04/08/2016.

### 3.2 Proposta de Reforma Tributária

A Constituição Federal é o fundamento supremo de validade de toda a legislação brasileira, consequentemente a legislação tributária deve respeitar os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Embasadas nestes valores constitucionais, apresentamos algumas propostas de reforma tributária e reforma processual tributária para o ordenamento jurídico brasileiro.

A primeira proposta que apresentamos à reforma tributária brasileira é a seleção de membros técnicos tributaristas e imparciais, resguardados de interferência política e econômica, para compor os órgãos julgadores da fase de conhecimento da legalidade dos autos de infração.

Essa solução deve ser amparada por uma reforma legislativa que contemple disposição sobre a garantia dos direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa de todos os contribuintes e responsáveis tributários no lançamento dos créditos tributários, visando a garantir a legalidade da Certidão de Dívida Ativa, título executivo basilar da fase de execução judicial fiscal.

Neste sentido, podemos destacar o artigo 45º do Código de Procedimento e Processo Tributário português, o qual prevê a garantia do contraditório pela oitiva dos contribuintes, assim como pela defesa escrita, nos procedimentos tributários prévios ao processo judicial tributário.

Em Portugal, a criação de Código específico de Execuções Fiscais foi em 1913 e, nos dias de hoje, vislumbramos a vigência do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A competência para aplicação de tal legislação é da Administração Tributária e Aduaneira nos Tribunais Centrais Administrativos Norte e Sul e no Supremo Tribunal Administrativo.

Outra sugestão que propomos é o progresso da Lei de Execuções Fiscais pela sua conversão a um Código de Procedimento e Processo Tributário no ordenamento jurídico brasileiro, nos termos da experiência portuguesa.

Para introduzir esta sugestão, imprescindível ressaltar o vínculo do princípio da capacidade contributiva e o princípio constitucional da igualdade.

Esta igualdade deve ser considerada como isonomia, ou igualdade real.

Rui Barbosa, em Oração aos Moços, famoso discurso escrito para os formandos da turma de 1920 da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, lecionou que “a regra da igualdade consiste em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem; nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”<sup>167</sup>.

Para criar uma legislação única que efetivamente solucione a atual colcha de retalhos que a jurisprudência enfrenta, o legislador tributário deve observar os princípios constitucionais ao “tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa”<sup>168</sup>.

---

<sup>167</sup> BARBOSA, Rui. Oração aos Moços. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury, 5ª. edição. Disponível em [http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracao\\_aos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf) na data de 10/11/2016.

<sup>168</sup> REIS JUNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores pelos Débitos Tributários da Pessoa Jurídica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 15, n.º 75, mai./jun. 2007, p. 17.

Seria mais eficiente do que o regime atual, porque integraria a legislação administrativa e a judicial, unificando-as num único dispositivo legal, contribuindo para sua harmonia e evitando disparidade.

Tal dispositivo legal, para abranger também o princípio constitucional da legalidade, deve conter regras claras quanto às circunstâncias e quanto ao sujeito ao qual é cabível o ônus da prova, bem como algumas limitações objetivas, mesmo para os casos em que a responsabilidade tributária dos administradores for subjetiva - pela constatação de conduta dolosa.

Evitaria, assim, a refutável e quase impossível *diabolica probatio*.

A regra, no ordenamento jurídico português, que trata da subsidiariedade ou solidariedade na Execução Fiscal aos administradores responsáveis tributários pelas dívidas da pessoa coletiva que gerem é a Lei Geral Tributária.

Contudo, nada impediria que, no Brasil, o instrumento pelo qual fica disponível este esclarecimento fosse um eventual Código de Procedimento e Processo Tributário, na medida em que o Código Tributário Nacional ainda não solucionou esta questão.

Outrossim, a constituição do processo tributário no ordenamento jurídico brasileiro acarretaria a seleção de magistrados especializados em matéria tributária<sup>169</sup>, mediante concurso público para compor as Varas de uma Justiça Tributária em primeira instância, as Câmaras de um Tribunal Regional Tributário, bem como a estruturação de um Tribunal Superior Tributário, nos moldes das Justiças Trabalhista, Eleitoral e Militar.

---

<sup>169</sup> Sergio André Rocha complementa dizendo que “muitos sustentam que já há uma especialização no Poder Judiciário, na medida em que são criadas varas especializadas dentro dos tribunais, com competência para a apreciação das questões fiscais. Todavia, essa “especialização” após o ingresso do julgador nos quadros da magistratura não é o bastante para que tenhamos uma Justiça especializada no país. A especialização deve ocorrer no momento da seleção do juiz e não após a sua contratação. Um juiz tributário deve entender profundamente a legislação e a teoria tributárias, mas não somente isso. É importante que ele tenha sólidos conhecimentos de contabilidade e entenda a “matemática dos tributos”. Um juiz que não sabe calcular aquilo sobre o que está decidindo vê reduzida, de forma significativa, sua compreensão da questão sob apreciação”, in Por uma Justiça Tributária Especializada, disponível em <<http://cnc.org.br/noticias/por-uma-justica-tributaria-especializada-sergio-andre-rocha-e-advogado-do-escritorio-bastos>> na data de 13/11/2006.



## CONCLUSÃO

O regime português da responsabilidade subsidiária dos gestores pelas dívidas tributárias das pessoas coletivas que administram já foi incansavelmente alterado e discutido de forma saturada tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

A Administração Tributária e a justiça tributária especializada em Portugal - os Tribunais Centrais Administrativos do Norte, do Sul e o Supremo Tribunal Administrativo - fundamentam suas decisões em regras claras e concisas, dispostas na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário.

O texto legal específico para cada circunstância de ônus da prova, culpa objetiva e subjetiva e o processamento da Execução Fiscal no âmbito do processo tributário tornam a responsabilização tributária dos administradores de pessoas coletivas extremamente efetiva em Portugal.

O atual regime de responsabilidade pessoal tributária dos administradores de pessoas jurídicas no Brasil é substancialmente moldado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em vista da precariedade legislativa em vigor sobre a responsabilidade tributária.

Omissões e lacunas legislativas são inúmeras no tema, e as mais relevantes são as da falta de disposição a respeito do cabimento do ônus da prova e do momento propício da defesa e do contraditório, bem como da ampla defesa dos administradores supostamente responsáveis no procedimento administrativo.

Ademais, o legislador também omitiu sobre o meio cabível de defesa dos gerentes no âmbito do processo judicial.

Admite-se, com base em decisões jurisprudenciais, a defesa dos gerentes mediante Embargos à Execução e Exceção de Pré-Executividade, nos casos em que estão inscritos na

Certidão de Dívida Ativa, e também é aceita a defesa pela contestação em sede do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, quando só consta a pessoa jurídica na Certidão de Dívida Ativa.

Acrescemos a este quadro desregrado o volume em quantidade enorme de demandas judiciais em matéria tributária sendo julgados por magistrados especializados em matéria processual cível e completamos o cenário caótico das Execuções Fiscais no ordenamento jurídico brasileiro.

Concluimos que a insegurança jurídica presente no regime da responsabilidade tributária dos administradores no Brasil precisa ser solucionada rapidamente para interromper o cenário de impunidade dos responsáveis tributários e também garantir aos administradores os direitos constitucionais ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

Diante do exposto, propomos algumas reformas na Lei de Execuções Fiscais e no Código Tributário Nacional para aperfeiçoar a efetiva responsabilização dos administradores das pessoas jurídicas no Brasil, com base na experiência da evolução legislativa portuguesa sobre o tema.

A primeira proposta que apresentamos é a alteração no Código Tributário Nacional para elucidar o trâmite do Procedimento Administrativo, as circunstâncias objetivas e subjetivas de responsabilidade tributária pessoal e subsidiária dos administradores que exerceram suas atividades de fato, o cabimento do ônus da prova ao Fisco ou ao devedor e a correta emissão da Certidão de Dívida Ativa.

Em seguida, propomos a alteração do *caput* do artigo 134º do Código Tributário Nacional para definir a responsabilidade tributária como “subsidiária” no lugar de “solidária”, para resolver a insegurança jurídica em questão.

Sugerimos o aprimoramento do artigo 135º no Código Tributário Nacional para conter a explícita designação da desconsideração da personalidade jurídica nos casos de responsabi-

lidade pessoal no próprio texto legislativo tributário, como uma emancipação da responsabilidade fiscal ao artigo 50º do Código Civil.

Propomos modificações também na seleção de membros técnicos para decidir na esfera do procedimento administrativa mediante concurso público, e não mais por influência política. Isto traria maior proteção na apuração dos devedores e responsáveis tributários e maior segurança à emissão da Certidão de Dívida Ativa.

Quanto à emissão da Certidão de Dívida Ativa, faremos algumas considerações, na medida em que o procedimento administrativo tem o objetivo de apurar a legitimidade das dívidas tributárias.

Em que pese a Certidão de Dívida Ativa possuir validade de título executivo extrajudicial que exclusivamente fundamenta a Execução Fiscal, é imprescindível a concessão da constitucional garantia do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa aos investigados no procedimento anterior à emissão da Certidão de Dívida Ativa.

Dito isso, aconselhamos a reforma do Código Tributário Nacional no sentido de prever expressamente o momento da oportunidade de defesa de todos os investigados - devedores e responsáveis tributários - no procedimento administrativo preliminar ao lançamento da dívida tributária, inclusive para honrar os princípios da legalidade e do devido processo legal.

Outrossim, propomos a evolução da Lei das Execuções Fiscais para a criação de um Código específico ao Processo Tributário, o qual deve conter disposições legais a respeito do trâmite das Execuções Fiscais e seu Redirecionamento, bem como sobre a Desconsideração da Personalidade Jurídica, e sobre o momento e o meio de defesa cabível aos responsáveis subsidiários.

Recomendamos, com rica inspiração do ordenamento jurídico português, a formação de uma justiça especializada em matéria de Direito Tributário no Brasil.

Essa orientação refere-se desde a criação de Varas da Justiça Tributária, como abrange também Tribunais Regionais Tributários e até mesmo um Tribunal Superior Tributário.

Tal estrutura ensejaria também a seleção de magistrados especializados em matéria especializada na raiz do concurso público, assim como já vislumbramos no Brasil no âmbito das justiças especializadas em matéria de Direito do Trabalho, Direito Eleitoral e Direito Militar.

Os magistrados que dominam o conhecimento específico da matéria tributária desafogariam o acúmulo do volume de Execuções Fiscais que afetam o Poder Judiciário atualmente, julgando mais rápida e efetivamente, buscando a celeridade e a qualidade da prestação jurisdicional como princípios básicos da Justiça Tributária.

Não sugerimos jurisdicionalizar as decisões administrativas no Brasil<sup>170</sup>. A nossa proposta é a reforma da estrutura do sistema jurídico brasileiro e da sua legislação tributária a fim de adaptá-los para solucionar de forma mais efetiva os litígios fiscais.

Todas as considerações finais foram pensadas criteriosamente com fundamento nos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, do contraditório e da ampla defesa para facilitar o trâmite das Execuções Fiscais, especialmente no seu Redirecionamento aos administradores responsáveis tributários no Brasil, com o objetivo de proteger o patrimônio da pessoa jurídica e dos outros sócios.

---

<sup>170</sup> Segundo o modelo francês anteriormente mencionado.

## BIBLIOGRAFIA

ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção. Problemas de Direito Civil-Constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMORIM, Jose de Campos; AZEVEDO, Patricia Anjos, e outros. Lei Geral Tributaria Anotada e Comentada. Porto: Ginocar Produções, 2016.

ANDRADE, Manuel de. Capacidade Civil das Pessoas Colectivas, in Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 83, nº 2939.

AZEVEDO, Leila Katiane de Araújo. Responsabilidade dos Administradores de Empresas em Matéria Tributária in Revista de Direito Tributário, 2002.

BARBOSA, Rui. Oração aos Moços. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury, 5ª. edição. Disponível em [http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracao\\_aos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf) na data de 10/11/2016.

BARROS, Alexandre. Procedimento Administrativo Tributário. São Paulo: Atlas, 1996.

BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, São Paulo: Dialética, 2000.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CAMPOS, Diogo Leite de. A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário dos Gerentes e Administradores das Sociedades, Revista da Ordem dos Advogados, ano 56 (1996), Tomo II.

CAMPOS, Diogo Leite. Direito Tributário, 2ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CAMPOS, Diogo Leite; CAMPOS, Monica Horta Neves Leite. Direito Tributário. 2º Edição. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva. Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada. 4º Edição. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012.

CAMPOS, Gustavo Guimarães de. Execução Fiscal e Efetividade - Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CANAZARO, Fabio; BERNAUD, Renata. Direito Tributário em Questão, nº 5. Porto Alegre: Revista da FESDT, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASIMIRO, Sofia. A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais. Coimbra: Almedina, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CORDEIRO, Antonio Menezes. Direito das Sociedades - Parte Geral, volume I, 3ª edição. Coimbra: Almedina, 2011.

CORREIA, Luís Brito. Direito Comercial. Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa: Lisboa, 2000.

COSTA, Mário Julio de Almeida. Noções de Direito Civil, 2ª edição. Coimbra: Almedina, 1985.

CUNHA, Paulo de Pitta e; SANTOS, Jorge Costa. Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes. Lisboa: Lex, 1999.

CUNHA, Tânia Meireles da. Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais - A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária, 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2009.

FAVEIRO, Vítor. O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FEIO, Diogo. Jurisprudência Fiscal Anotada. Coimbra: Livraria Almedina, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. As Provas e o Direito Tributário - Teoria e Prática como Instrumentos para a Construção da Verdade Jurídica. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

FERREIRA, Abel Henrique. Direito Tributário em Questão, in Revista da Fundação da Escola Superior de Direito Tributário, nº. 5, 2010.

FIGUEIREDO, J. A. Seabra de. A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal. Porto: Vida Económica, 1996.

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. Novo Curso de Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Daniel Carneiro. O Redirecionamento da Execução Fiscal contra o Sócio-Gerente e a Prescrição Intercorrente, in *Coleção Joenada de Estudos ESMAF*. Brasília: Escola da Magistratura Federal da 1ª Região, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARQUES, Paulo. Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

MARTINEZ, Pedro Soares. Da Personalidade Tributária. 2ª edição. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais de Lisboa, 1969.

MARTINS, Antonio Carvalho. Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos. 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. Procedimento e Processo Tributário. Coimbra: Almedina, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Execução Fiscal, in *Revista de Estudos Tributários*. V. 1, nº. 1, maio/jun., 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional, 3ª. edição, V. 2, São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária, in *Revista do Tribunal Regional Federal - 1ª Região*, vol. 1, nº. 1, out./dez. de 1989.

MAYA, Romulo. A Abstração do Lançamento e a Execução Fiscal. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de Direito Privado. Campinas: Editora Bookseller, 1999.

MOSCON, Cledi de Fátima Manica. Breves notas sobre a história do contencioso administrativo do Direito francês e português do século XIX, in *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Belo Horizonte, ano 7, nº. 42, p. 121-130, nov./dez. de 2009.

OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa. A Dupla Crise da Pessoa Jurídica. São Paulo: Saraiva, 1979.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade Tributária: Processo Administrativo e Execução Fiscal, Revista Jurídica Empresarial, maio/junho, 2009.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e Substituição Tributárias, 2º Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEREIRA, Cristóvão. Da Responsabilidade dos Administradores pelas Dívidas Fiscais das Sociedades. Tese – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa. 2000.

REIS JUNIOR, Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores pelos Débitos Tributários da Pessoa Jurídica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 15, n.º 75, mai./jun. 2007.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude através da Pessoa Jurídica, in Revista dos Tribunais, n.º. 410, 1969.

ROCHA, Joaquim Freitas. Lições de Procedimento e Processo Tributário. 5ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

ROCHA, Sergio Andre. Por uma Justiça Tributária Especializada, in <<http://cnc.org.br/noticias/por-uma-justica-tributaria-especializada-sergio-andre-rocha-e-advogado-do-escritorio-bastos>> Disponível em 13/11/2006.

RODRIGUES, Claudia. Processo Administrativo - A Imprescindibilidade para a Apuração da Responsabilidade Tributária do Art. 135, III, do CTN e o Redirecionamento da Execução Fiscal, in Revista Jurídica Conjuntura. Ano VII, n.º. 148.

ROSA, Dênerson Dias. Da Necessidade, nos Tribunais, de Câmaras e Turmas Especializadas em Direito Tributário. Disponível em <[www.direitonet.com.br/artigos](http://www.direitonet.com.br/artigos)>, na data de 04/08/2016.

SANCHES, José Luis Saldanha. Manual de Direito Fiscal, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. Estudos de Direito Fiscal. Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos. Coimbra: Almedina, 2006.

SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. Revista da PGFN.



SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário Brasileiro, in Revista de Estudos Tributários, v. 1, nº. 1, maio/jun., 2015.

SOUSA, Alfredo José de; PAIXÃO, José da Silva. Código de Processo Tributário Comentado e Anotado. Coimbra: Almedina, 1998.

SOUSA, Jorge Lopes de. Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, 5º edição, vol.I. Áreas Editora, 2006.

SOUZA, Gustavo Lopes. Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 13, nº 75, maio/junho de 2015.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SZTAJN, Rachel. Terá a Personificação das Sociedades Função Econômica?, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. V. 100, jan./dez. de 2005.

TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Comercial. Vol I. São Paulo: Atlas, 2013.

TORRES, Heleno Tavera. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VALLES, Edgar. Responsabilidade dos Gerentes e Administradores. Coimbra: Almedina, 2015.

WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

## JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª. Região. Apelação Cível nº 1998.01.00.000552-7/BA., Relator Desembargador Federal Daniel Paes Ribeiro, publicado em 30/04/2007.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª. Região. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 2009.01.00.025391-7/MG. Relator Desembargador Federal Carlos Moreira Alves, publicado em 31/08/2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª. Região. Apelação Cível nº. 2002.61.12.005713-8/SP. Relatora Desembargadora Federal Cecília Marcondes, publicado em 26/08/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 767.021/RJ. Relator Ministro José Delgado, publicado em 12/09/2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1161661/AL. Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 28/06/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 771043. Relator Ministro Marco Aurélio Belizze, publicado em 17/09/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1591419/DF. Relator Ministro Gurgel de Faria, publicado em 20/09/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1.101.728/SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki, publicado em 23/03/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1.104.900/ES. Relatora Ministra Denise Arruda, publicado em 25/03/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.110.925/SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki, publicado em 04/05/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 1.346.462/RJ. Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicado em 24/05/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 923909/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 14/08/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 829.086-RS. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, publicado em 12/05/2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 260.524/RS. Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, publicado em 01/10/2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 1.105.993/RJ. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, publicado em 10/09/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº. 435. Órgão Julgador - Primeira Seção, publicada em 14/04/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº. 430. Órgão Julgador - Primeira Seção, publicada em 13/05/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1017732/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon, publicado em 25/03/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 174.532/PR. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, publicado em 21/08/2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1.255.552/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, publicado em 30/08/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 8.711/RS. Relator Ministro Peçanha Martins, publicado em 17/12/1992.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Extraordinário nº. 608.426/PR. Relator Ministro Joaquim Barbosa, publicado em 24/10/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.062.571. Relator Ministro Herman Benjamin, publicado em 24/03/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 915.503/PR. Relator Ministro Hélio Quaglia Barbosa, publicado em 26/11/2007.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Norte. Processo nº 00334/04. Relatora Dulce Neto. Acórdão publicado em 22/09/2005.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Norte. Processo nº. 00846/06.6BEVIS. Relator Pedro Nuno Pinto Vergueiro. Acórdão publicado em 12/06/2014.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Norte. Processo nº. 00266/12.3BECBR. Relatora Catarina Almeida e Souza, Acórdão publicado em 04/10/2012.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Processo nº. 641/92. Relator Conselheiro Bravo Serra Acórdão nº 328/94, publicado em 13/04/1994.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. Processo nº. 796/98. Relator Conselheiro Bravo Serra Acórdão nº. 576/99, publicado em 20/10/1999.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. Processo nº. 012016. Relator Horta do Vale. Acórdão publicado em 28/11/1990.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. Processo nº. 024890. Relator Costa Reis, Acórdão publicado em 08/11/2000.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. Processo nº. 016054. Relator Castro Martins, Acórdão publicado em 14/08/1997.